

**A. I. N°** - 206855.0001/10-7  
**AUTUADO** - D & A DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA E LOGÍSTICA LTDA.  
**AUTUANTE** - JOÃO EMANOEL BRITO ANDRADE  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 25/07/2011

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0156-03/11**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA [MEDICAMENTOS]. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. Refeitos os cálculos, excluindo-se os valores relativos a mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94, por inobservância das regras atinentes à atribuição da responsabilidade supletiva, de acordo com a legislação da época. Excluídos também os valores relativos a aquisições efetuadas neste Estado, haja vista que em tal situação a responsabilidade pela retenção do imposto é do vendedor, e não do adquirente. Saneados os vícios assinalados pela defesa. Previsão legal da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/3/10, acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 88 e 89” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS]. Imposto lançado: R\$ 347.039,33. Multa: 60%.

O autuado inicia sua defesa (fls. 715/736) discorrendo acerca dos princípios da legalidade objetiva, da verdade material, da inquisitorialidade e da tipicidade cerrada. Suscita como preliminar a nulidade do lançamento, alegando a existência de vícios que considera insanáveis. Tomando por fundamento o art. 18, § 1º, do RPAF, observa que, para um Auto de Infração ser objeto de revisão, é preciso que as incorreções ou omissões nele existentes sejam eventuais e que a não-observância de certas exigências sejam de natureza meramente formais, de modo que, não sendo apenas eventuais as omissões ou incorreções e não sendo as exigências desconsideradas de caráter meramente formal, não cabe qualquer tipo de revisão fiscal, sendo este um caso de nulidade do procedimento, de acordo com o espírito do referido dispositivo. Alega que neste Auto de Infração há omissões e incorreções de natureza grave, e não apenas eventuais, e as exigências não observadas pelo autuante não são meramente formais. Reclama de cerceamento da defesa, alegando que a cópia do demonstrativo de débito que foi entregue ao autuado, discriminando as parcelas lançadas, mês a mês, não permite a elaboração de uma defesa ideal, porque os demonstrativos fiscais que foram fornecidos pelo autuante não são auto-explicativos nem são claros. Reclama que o autuante declarou no Auto de Infração ter feito a juntada de documentos às fls. 8 a 677, porém não foi fornecida cópia desses elementos ao autuado, tendo sido fornecidas cópias apenas das fls. 1 a 8, do demonstrativo das entradas de 2006 (50 folhas) e do demonstrativo das entradas de 2007 (59 folhas), ficando o autuado impedido de ter conhecimento completo do teor da imputação. Alega que os demonstrativos fiscais contêm termos que parecem “hieróglifos”, de difícil entendimento. Pontua aspectos que carecem de esclarecimentos. Alega que nos demonstrativos fiscais constam alíquotas

inexistentes na legislação. Cita decisões que declararam a nulidade de lançamentos por cerceamento de defesa, tanto no âmbito federal quanto na jurisprudência do CONSEF.

Noutra preliminar, reclama que a descrição do fato não teria sido feita de forma clara e precisa, em desatenção ao mandamento do art. 39, III, do RPAF. Argumenta que em casos assim é nulo o procedimento, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF. Cita decisões do CONSEF. Alega que, em virtude da falta de clareza dos levantamentos apresentados pelo autuante, ficou prejudicado o direito de defesa, e o contribuinte só terá condições de realizá-la se o autuante ou outro preposto fiscal através de diligência refizer o levantamento da antecipação tributária, com o devido detalhamento de como foi apurada a base de cálculo do imposto e a citação da legislação em vigor.

Pede a decretação da nulidade do lançamento, com arrimo nos arts. 18, II e IV, “a”, e 46 do RPAF, ou que mediante diligência sejam elaborados novos demonstrativos de maneira clara e precisa, com indicação da base de cálculo, de sua redução, da alíquota e do valor do ICMS porventura devido, reabrindo-se o prazo de defesa.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 742/765) assinalando que a evocação do autuado aos princípios jurídicos da legalidade, da verdade material, da inquisitorialidade e da tipicidade cerrada na abertura da defesa, tudo muito indireto, muito previsível, muito longe do mérito da autuação, prenuncia mais uma defesa meramente protelatória.

Quanto à alegação do autuado de cerceamento de defesa, por não ter recebido cópias de todos os demonstrativos fiscais, o autuante afirma que foi entregue cópia do Auto de Infração e do Termo de Início de Fiscalização, bem como cópia, em meio magnético, dos demonstrativos de débito das fls. 8 a 112, conforme recibo à fl. 710, sendo que os demais documentos juntados aos autos se referem a cópias de material de propriedade do autuado, quais sejam, relatórios das notas de entradas e as referidas notas neles listadas, conforme instrumentos às fls. 113/677, tendo durante o prazo de defesa os autos permanecido à disposição do autuado, que poderia copiar qualquer peça.

Com relação à alegada falta de clareza dos demonstrativos, o fiscal explica o significado das abreviaturas empregadas nas planilhas. Quanto às fórmulas dos cálculos, pondera o autuante que o contribuinte não pode alegar desconhecimento da legislação pertinente à feitura dos cálculos de “ICMS antecipação total”, por ser uma atividade a que está obrigado a realizar mensalmente e cujo exercício seria impossível sem o domínio da legislação. A seu ver, não caberia ao autuante explicar de que modo efetuou os cálculos, pois o contribuinte tem a obrigação de conhecer a legislação pertinente à sua atividade, especialmente o Decreto 7.779/00 e o Convênio 76/94 e suas alterações. Observa que não é dado a ninguém alegar em sua defesa desconhecer a lei, ainda mais a um atacadista de medicamentos desconhecer a legislação relativa à sua atividade, relativamente à apuração mensal do “ICMS antecipação total”. Aduz que, como autuante, na feitura dos cálculos obedeceu à legislação pertinente, em especial ao Decreto nº 7.779/00 e ao Convênio 76/94, e a empresa, por seu turno, deveria ter procedido de modo idêntico. O fiscal rebate a alegação de que por vezes no levantamento foram desprezados os três valores apurados nas colunas de cálculo 1, 2 e 3, atribuindo outro valor ao ICMS que deveria ser recolhido, sem nenhuma explicação ou justificativa, contrapondo que, no caso da Nota Fiscal nº 27000, por exemplo, os demonstrativos indicam os resultados dos três cálculos levados a efeito: cálculo 1 (coluna F) = 18.033,77; cálculo 2 (coluna G) = 5.114,46, e cálculo 3 (coluna H) = 6.355,84. O fiscal explica que o cálculo 1 se refere ao método convencional de apuração do “imposto antecipação total”, previsto no “caput” do art. 3º-A do Decreto nº 7.779/00 e suas alterações, que prevê a utilização da redução da base de cálculo de 18,53%, mais a redução de 10% prevista no § 2º do art. 61 do RICMS, totalizando 28,53%, de modo que o resultado encontrado, 18.033,77, representa a base de cálculo reduzida de 28,53%, que é o mesmo que aplicar 12,15% sobre a base de cálculo, menos o ICMS destacado na nota fiscal (coluna C). Segundo o autuante, tal método nunca é utilizado pelos contribuintes, pois os resultados obtidos são maiores do que aqueles encontrados utilizando-se o método simplificado (colunas G e H), porém, em raras ocasiões, o cálculo obtido por tal método exprime um valor menor do que o

obtido com o cálculo simplificado, e, por essa razão, e por tratar-se de um levantamento criterioso, o cálculo 1 foi realizado, a fim de que o valor a ser transportado para a coluna “T” (ICMS que deveria ter sido recolhido) fosse o mais favorável para o contribuinte, não tendo o cálculo 1 sido transportado para a coluna “T” em virtude de ser maior do que os valores das colunas G e H. Explica que os cálculos 2 e 3 (colunas G e H) estão previstos no parágrafo único do art. 3º-A do Decreto 7.779/00 e constituem o chamado “método simplificado”, no qual o contribuinte abre mão das mencionadas reduções de base de cálculo previstas para o cálculo 1 e apura o ICMS aplicando o percentual de 21% (percentual vigente nos exercícios fiscalizados, 2006 e 2007) sobre o valor de aquisição, tendo isto sido feito com relação ao cálculo 2, coluna G: 21% de B (valor de aquisição). Segundo o autuante, tal cálculo já seria suficiente para apurar o ICMS devido, porém existe uma ressalva no citado parágrafo, determinando que o valor apurado não pode ser inferior a 3,9% (percentual vigente no período fiscalizado) do PMC, razão pela qual se tornou necessário o cálculo 3 (coluna H), constando ali o seguinte texto: 3,9% de E (PMC total). Conclui dizendo que o ICMS apurado, a ser transportado para a coluna “T” (ICMS que deveria ter sido recolhido), deve ser o maior valor obtido dentre as duas colunas. Observa que, de acordo com a fl. 8 dos autos, os cálculos 2 e 3 são realizados por itens de produtos da Nota Fiscal, tendo o primeiro resultado da coluna G sido 168,07 e o da coluna H, 203,42, ao passo que os da segunda coluna foram 64,15 e 63,73 e assim por diante. Explica que os referidos resultados foram comparados e lançados na coluna “T” (ICMS que deveria ter sido recolhido), considerando-se os maiores (203,42 e 64,15...), na forma da legislação. Ressalta que tais valores, lançados na coluna “T” numa fonte bem menor do que a utilizada, são somados, obtendo-se o resultado de 6.416,51, posto em negrito, no sentido de que apenas este total e não os valores em fonte minúscula sejam considerados quando da obtenção do total mensal da coluna “T”. Conclui dizendo que com esses esclarecimentos fica explicado por que foram desprezados os valores de 5.114,46 (total coluna G) e 6.335,84 (total coluna H), tendo sido captado o valor de 6.416,51, que é o total apurado item por item. Observa que quando todos os valores de uma das colunas (G ou H) são maiores do que os valores da outra não há necessidade de transportar para a coluna do ICMS que deveria ter sido recolhido todos os maiores valores, item por item, transportando-se apenas o maior total de coluna apurado, conforme pode ser visto à fl. 9, na Nota Fiscal 37.135, na qual todos os valores da coluna H são maiores do que os da coluna J, tendo sido transposto para a coluna ICMS que deveria ter sido recolhido apenas o total da coluna H, 2.088,89. Quanto à alegação da defesa de que não consta nos demonstrativos se houve a redução da base de cálculo de 10%, o fiscal informa que a base de cálculo, quando da apuração do valor da coluna F, foi reduzida não apenas em 10%, mas em 28,53% (10% + 18,53%), conforme já foi explicado. Quanto à reclamação da defesa de que não foram elaborados demonstrativos separados das Notas Fiscais cujos cálculos do ICMS foram realizados com a aplicação de margem de valor agregado e nem demonstrativos separados das Notas Fiscais cujos cálculos do ICMS foram realizados com a aplicação do Preço Máximo ao Consumidor, o fiscal argumenta que nenhuma legislação impõe que tais cálculos devam ser feitos separadamente. Diz que os dois tipos de cálculos, com aplicação de PMC ou MVA, foram realizados com êxito num mesmo demonstrativo, tendo sido observados os princípios de racionalidade, presteza e economia previstos para o serviço público. Quanto à alegação de inexistência das alíquotas de 12,15%, 21% ou 3,9%, como consta nos demonstrativos de entradas, nas colunas Cálculo 1, Cálculo 2 e Cálculo 3, o fiscal explica que tais percentuais não são alíquotas e não foi afirmado que fossem, constituindo percentuais de apuração do “ICMS antecipação”, previstos no art. 3º-A e seu parágrafo único, do Decreto 7.799/00 e suas alterações.

Com relação à alegada falta de clareza e precisão na descrição da acusação, o fiscal contrapõe que é evidente a clareza e precisão do texto da infração: Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89 [sic]. Faz ver que, ao adquirir, fora do Estado, mercadorias relacionadas nos anexos 88 e 89 do Regulamento do ICMS, a empresa recolheu a menos o imposto que deveria antecipar.

Prossegue dizendo que, demonstrada a fragilidade das duas preliminares arguídas e não havendo contestação de mérito, deve ser julgado improcedente o pedido de nulidade do Auto de Infração, bem como o infundado pedido alternativo de diligência.

Seguem-se esclarecimentos adicionais acerca da estrutura e conteúdo dos demonstrativos fiscais, em especial quanto aos dados das Notas Fiscais, PMC unitário (preço máximo de venda a consumidor unitário) ou MVA (margem de valor agregado), explicando que, se os produtos têm PMC, nesta coluna são lançados os valores unitários do PMC de cada item, e, se os produtos não têm PMC, são lançados os percentuais de MVA previstos no Convênio ICMS 76/94, levando-se em conta a classificação dos produtos nas listas positiva, negativa e neutra. Comenta o significado de BCST e PMC total, e explica como são feitos os cálculos da antecipação do imposto, inclusive no que concerne às mercadorias com PMC ou sem PMC. Faz exemplificação prática.

Conclui observando que não foi produzida defesa de mérito nem houve juntada de documentos probatórios, tendo a defesa indireta demonstrado fragilidade e contradição, cotejando-se o nível da argumentação jurídica com a alegação de incapacidade de entender o simples e auto-explicativo demonstrativo de débito da infração, o que implicaria em admitir também desconhecer os textos legais que nortearam a matéria, chegando a atacar a clareza e precisão da infração, cujo texto jamais foi objeto de qualquer reparo por julgados do CONSEF, evidenciando o caráter protelatório da defesa produzida. Considera que a robusta prova trazida aos autos demonstra, com clareza e precisão, a infração praticada, o valor devido, bem como o agente infrator. Opina pela improcedência das preliminares arguídas, bem como do pedido de diligência.

Em face da reclamação do autuado de cerceamento de defesa em virtude de falta de clareza dos demonstrativos fiscais, e de que não teria recebido cópias de todos os documentos que instruem os autos, e considerando-se que na informação fiscal foram prestados esclarecimentos que deveriam ser levados ao conhecimento da defesa, além de constar nos demonstrativos fiscais que as mercadorias são procedentes de vários Estados, sendo alguns deles signatários do Convênio ICMS 76/94, havendo inclusive mercadorias adquiridas na Bahia, esta Junta determinou a remessa dos autos em diligência (fls. 769/771), a fim de que fossem elaborados demonstrativos distintos, um para as mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94, outro para as mercadorias oriundas de Estados não signatários do aludido convênio e outro para as mercadorias adquiridas internamente, na Bahia, recomendando-se que, no tocante às mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94, observadas as alterações dos signatários no curso do tempo, tendo em vista as regras consubstanciadas no § 1º do art. 125 do RICMS para fins de atribuição da chamada responsabilidade supletiva, fosse feita prova do preenchimento dos requisitos legais para atribuição daquela modalidade de responsabilidade, em face do referido dispositivo regulamentar. Na mesma diligência, foi deliberado que se desse ciência das explicações prestadas pelo autuante sobre os aspectos assinalados, para evitar prejuízo à defesa do contribuinte, haja vista que o contribuinte não tem obrigação de entender siglas, abreviaturas e termos restritos à linguagem dos prepostos fiscais. Por fim, esta Junta decidiu solicitar que, além das questões suscitadas pela defesa, fossem prestados esclarecimentos quanto aos valores indicados nas linhas com a rubrica “Total” dos demonstrativos às fls. 8 e seguintes, observando-se que, por exemplo, na fl. 8, nas colunas B, C, E, F e I existem “totais” que não correspondem matematicamente às somas dos valores constantes nas respectivas colunas, destacando-se que, no exemplo assinalado, à fl. 8, na coluna C há uma única parcela, no valor de R\$ 332,50, porém o total é de R\$ 425,86, e isso se repete nas folhas seguintes (fls. 9 a 112).

Em cumprimento à diligência, o fiscal autuante prestou nova informação (fls. 775/783) esclarecendo que, quanto à primeira solicitação, no exercício de 2006 os Estados fornecedores do autuado eram Goiás, Minas Gerais, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo, sendo que àquela época apenas Pernambuco e Piauí permaneciam como signatários do Convênio ICMS 76/94, porém não houve aquisições na Bahia, razão pela qual dos demonstrativos

solicitados foram elaborados apenas dois: a) um para as mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 (Pernambuco e Piauí) e b) outro para as mercadorias oriundas de Estados não signatários do aludido convênio (Goiás, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo), estando os novos demonstrativos às fls. 785-786 e 791/835. Já com relação ao exercício de 2007, os Estados fornecedores do autuado eram Bahia, Goiás, Minas Gerais, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro e São Paulo, sendo que àquela época apenas Pernambuco e Piauí permaneciam como signatários do Convênio ICMS 76/94. Confirma que existiram aquisições da Bahia no exercício de 2007. Observa que foram elaborados os três demonstrativos solicitados pela junta: a) um para as mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 (Pernambuco e Piauí), b) outro para as mercadorias oriundas de Estados não signatários do aludido convênio (Goiás, Minas Gerais, Rio de Janeiro, e São Paulo) c) e outro para as mercadorias adquiridas internamente, na Bahia, encontrando-se os novos demonstrativos às fls. 787/789, 836/888 e 890/894.

Quanto à segunda solicitação, o fiscal informa que as mercadorias procedentes dos Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 (Pernambuco e Piauí), descritas nas Notas Fiscais 60.956, 64.843, 69.472, 70.051, 70.195, 71.018, 72.073, 90.571, 103.222, 103.223 e 103.224 (fls. 118, 303, 507, 547, 548, 574, 618, 119, 493, 494 e 495), não estão listadas, com as respectivas indicações da NBM/SH, no anexo único do mencionado convênio, razão pela qual não foi feita, de modo correto, pelos fornecedores, a retenção e recolhimento do ICMS. Argumenta que, por não haver tributo retido, em razão dos fatos narrados, não houve a necessidade de esgotar todas as possibilidades de exigência do imposto do responsável por substituição, nem a necessidade de emitir Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto. Diz que os produtos em pauta são assemelhados a medicamentos, porém estão fora da relação de produtos do anexo único do Convênio ICMS 76/94, já que os códigos da NBM/SH não correspondem aos descritos na referida relação. Acrescenta que o próprio autuado procedeu à antecipação do imposto referente aos citados produtos, porém o fez a menos, razão pela qual lhe está sendo cobrada a diferença.

No tocante à terceira solicitação, o autuante diz que, acatando a orientação desta Junta, procedeu aos reparos que especifica no demonstrativo de débito da infração, salientando que tais providências não modificaram os resultados apurados. Conclui observando que fez os demonstrativos de débito do Auto de Infração com os mencionados ajustes de textos de colunas e os comentários adicionados, porém com os mesmos resultados originalmente apurados, que se encontram às fls. 895/992.

Quanto à quarta solicitação, o fiscal informa que o valor de R\$ 332,50, lançado na coluna C, à fl. 8, é o ICMS destacado na Nota Fiscal 49 (fl. 117), sendo que o valor de R\$ 425,86 não tem nenhuma ligação com o referido documento fiscal, pois se trata do total do ICMS destacado na Nota Fiscal 4523 (fl. 129). Explica que a Nota Fiscal 49 contém apenas um item, o produto Bio Fine, razão pela qual abaixo dela inexistia a rubrica "Total", ao passo que a Nota Fiscal 4523, contendo seis itens de produtos, necessita da rubrica "Total", para expressar a soma dos valores dos seus itens. Portanto, a rubrica "Total" só existe na Nota Fiscal com mais de um item, e diz respeito apenas a este documento fiscal. O valor de R\$ 425,86 é o total do ICMS destacado na Nota Fiscal 4523 e não o total de uma operação envolvendo esta e a Nota Fiscal 49. Conclui dizendo que esse esclarecimento se estende às folhas seguintes (fls. 9 a 112). Com relação às colunas B, E, F e I, o autuante faz uma exemplificação, dizendo que o valor da coluna B da Nota Fiscal 49 é R\$ 4.750, tendo esta nota um único item de produto, não havendo necessidade da rubrica "Total", porém o valor da coluna B da Nota Fiscal seguinte (nº 4523) é  $434,99 + 302,36 + 4.040,23 + 453,85 + 417,35 + 434,99 = 6.083,77$ , tornando-se neste caso necessária a colocação da rubrica "Total", já que o documento fiscal contém seis itens de produtos. Observa que o valor de R\$ 6.083,77 é o valor total da Nota Fiscal 4523, e não o total de uma operação envolvendo esta e a Nota Fiscal 49. Prossegue dizendo que, de igual modo, com relação às colunas E, F e I, a explicação é a mesma: a Nota

Fiscal 49 tem os seguintes valores nas colunas E, F e I: 7.081,30, 527,88 e 527,88; com relação à Nota Fiscal 4.523, os valores das referidas colunas são os seguintes: 9.069,68, 676,11 e 676,11. Observa que se trata de valores distintos, relativos a duas Notas Fiscais diversas, não existindo nenhuma relação de soma entre eles. Conclui observando que esse esclarecimento se estende às fls. seguintes (fls. 9 a 112).

Intimado do resultado da diligência, com reabertura do prazo de defesa, o contribuinte se manifestou (fls. 996/1009) reclamando que a diligência determinada pelo órgão julgador não só não supriu vícios que ensejam a nulidade do lançamento, como também confirmou a ocorrência de vícios insanáveis do lançamento originário, e por isso reitera as razões expostas na defesa e acrescenta outras. Insiste na tese da existência de cerceamento de defesa. Alega inconsistência do lançamento. Dá destaque à afirmação do autuante de que as mercadorias oriundas dos Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 não estão listas no anexo único daquele convênio, e argumenta que, sendo assim, não estão sujeitos à substituição tributária. Reclama da falta de liquidez do lançamento por ausência de recomposição da escrita fiscal. Sustenta ser impossível a convalidação de lançamento nulo. Frisa que o trabalho originariamente desenvolvido pela fiscalização foi alterado, não apenas em sua forma, como também em sua substância. Questiona a existência de erro na definição do crédito constituído. Alega extinção do crédito tributário pelo pagamento, reclamando que os valores pagos não foram computados pela fiscalização. Alega que a multa é confiscatória. Pede que o Auto de Infração seja declarado improcedente.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, ele se pronunciou (fls. 1061/1076) negando que tivesse havido cerceamento de defesa. Diz que os produtos postos nos demonstrativos fiscais são apenas aqueles sujeitos à antecipação do imposto. Dá como exemplo a Nota Fiscal 4523. Argumenta que se existem mercadorias não incluídas no regime de substituição tributária caberia à defesa apontá-las. Reafirma que as Notas Fiscais oriundas de Estados signatários do Convênio 76/94 (Pernambuco e Piauí), e apenas estas, relacionadas à fl. 777, se referem a produtos não listados no anexo único do referido convênio, e, por equívoco, induzido pelo fato de o autuado ter procedido à antecipação do imposto, foi cobrado o valor recolhido a menos, atinente às referidas Notas Fiscais. Aduz que tal omissão implicaria a cobrança de 60% do valor do “ICMS antecipação parcial” não pago, além da cobrança de 17% sobre o preço final do produto acrescido da margem de lucro, quando da venda das mercadorias, sendo que, comparando-se o valor cobrado com o que seria devido, este seria muito mais oneroso para o contribuinte. Conclui considerando que o órgão julgador é competente para decidir a questão. Rebate em seguida a alegação da falta de liquidez e de impossibilidade de convalidação de lançamento nulo. Quanto ao mérito, reitera as observações já expostas quanto à Nota Fiscal 4523 e quanto às mercadorias oriundas de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94, inclusive no tocante ao que seria devido a título de antecipação parcial. Repete a questão da multa de 60% a que o contribuinte estaria sujeito. Volta a considerar que este órgão julgador é competente para decidir a questão. Com relação à alegação do autuado de que o crédito tributário estaria extinto pelo pagamento, o fiscal contrapõe que os valores a que a defesa à fl. 1057 se refere dizem respeito a débitos mensais de ICMS não antecipado no código 1145, declarados pelo autuado na Denúncia Espontânea nº 60000004812070, objeto do Parcelamento nº 9796070, e os valores relacionados à fl. 1058 se referem a débitos mensais de ICMS não antecipado, código 1145, declarados pelo autuado na Denúncia Espontânea nº 6000001354097, objeto do Parcelamento nº 68311095. Diz que a partir do momento da concessão dos citados parcelamentos os valores em pauta foram considerados como pagamentos efetuados pelo autuado, e tais pagamentos foram computados no levantamento fiscal e lançados nos demonstrativos do débito, na coluna “ICMS recolhido pela empresa”. Quanto à multa dita confiscatória, observa que foi aplicada a pena prevista em lei. Conclui dizendo que ratifica todos os termos da informação anterior.

## VOTO

O lançamento em discussão refere-se a recolhimento de ICMS efetuado a menos por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Em atendimento à reclamação do autuado quanto à falta de clareza dos demonstrativos fiscais e de que não teria recebido cópias de todos os documentos que instruem os autos, e considerando-se que na informação fiscal foram prestados esclarecimentos que deveriam ser levados ao conhecimento da defesa, além de constar nos demonstrativos fiscais que as mercadorias são procedentes de vários Estados, sendo alguns deles signatários do Convênio ICMS 76/94, havendo inclusive mercadorias adquiridas na Bahia, esta Junta, na fase de instrução, determinou a realização de diligência a fim de que fossem elaborados demonstrativos distintos, um para as mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94, outro para as mercadorias oriundas de Estados não signatários do aludido convênio e outro para as mercadorias adquiridas internamente, na Bahia, recomendando-se que, no tocante às mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94, tendo em vista as regras consubstanciadas no § 1º do art. 125 do RICMS para fins de atribuição da chamada responsabilidade supletiva, fosse feita prova do preenchimento dos requisitos legais para atribuição daquela modalidade de responsabilidade, em face do referido dispositivo regulamentar. Na mesma diligência, foi deliberado que se desse ciência das explicações prestadas pelo autuante sobre os aspectos assinalados, para evitar prejuízo à defesa do contribuinte, haja vista que o contribuinte não tem obrigação de entender siglas, abreviaturas e termos restritos à linguagem dos prepostos fiscais. Por fim, esta Junta decidiu solicitar que, além das questões suscitadas pela defesa, fossem prestados esclarecimentos quanto à estrutura dos demonstrativos às fls. 8 e seguintes.

Em cumprimento à diligência, o fiscal autuante elaborou demonstrativos, distintos, um para as mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94, outro para as mercadorias oriundas de Estados não signatários do aludido convênio e outro para as mercadorias adquiridas internamente, na Bahia.

As mercadorias objeto do levantamento fiscal são medicamentos.

A Bahia firmou com os demais Estados o Convênio ICMS 76/94, para efeitos de substituição tributária nas operações com essas mercadorias.

O nobre autuante incorreu em dois equívocos. Primeiro, porque incluiu no levantamento aquisições efetuadas na Bahia. Se o autuado fosse farmácia ou drogaria, todas as mercadorias teriam de ter o imposto antecipado, fossem ou não medicamentos. Como, porém, se trata de uma distribuidora de medicamentos, apenas medicamentos são sujeitos a antecipação, sendo que nas aquisições efetuadas dentro deste Estado a responsabilidade pela retenção do imposto é de quem lhe vendeu as mercadorias (RICMS, art. 353, II).

O segundo equívoco consiste em que, ao exigir do autuado o imposto que deixou de ser retido pelos remetentes estabelecidos em Estados signatários do Convênio ICMS 76/94, o nobre autuante deixou de atentar para a regra do § 1º do art. 125 do RICMS. Esse dispositivo se encontra revogado. Porém estava em vigor na época dos fatos. Note-se que o lançamento abrange os exercícios de 2006 e 2007, e o § 1º do art. 125 do RICMS estava em vigor, pois foi revogado pela Alteração nº 139 (Decreto nº 12.444, de 26.10.10).

A Bahia, Pernambuco e Piauí são signatários do Convênio ICMS 76/94, para efeitos de substituição tributária nas operações com medicamentos. O pagamento do imposto relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária procedentes de outros Estados está disciplinado no art. 125 do RICMS. A redação desse artigo vigente à época dos fatos em exame previa que, no caso de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária procedentes de outra unidade da Federação, o tributo deveria ser recolhido por antecipação pelo destinatário (inciso II), sendo que, havendo convênio ou protocolo da Bahia com a unidade federada de

origem (alínea “i”), se o substituto tributário (o remetente, no Estado de origem) não fizesse a retenção do imposto ou a efetuassem em valor inferior ao estabelecido no acordo interestadual, deveria ser “observado o disposto no § 1º” (item 1 da alínea “i”).

É preciso então fazer a interpretação sistemática do art. 125, II, “i”, 1, do RICMS, pondo-se em relevo a expressão constante no final do item 1 da alínea “i”: “... observado o disposto no § 1º”.

Para atribuição da responsabilidade supletiva ao destinatário das mercadorias, nos termos do “caput” do § 1º do art. 125, relativamente ao imposto devido por substituição nas operações interestaduais, havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e o Estado de origem, tal medida somente era aplicável não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma do item 1 da alínea “i” do inciso II do art. 125.

Ainda segundo o mesmo § 1º, uma vez não sendo possível, por qualquer motivo, a cobrança imposto do sujeito passivo por substituição, poderia ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário das mercadorias, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidos no RPAF, sendo que, de acordo com o inciso I, só deveria ser adotado este procedimento depois de esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deveria ser declarada ou demonstrada formalmente pela Procuradoria da Fazenda (quando a matéria estiver afeta ao Poder Judiciário) ou pelo Auditor Fiscal, nos demais casos.

Prosseguindo a leitura, previa ainda o § 1º, no inciso III, que, iniciado o procedimento fiscal, o Auditor Fiscal anexaria o processo originário à Notificação Fiscal, a menos que o mesmo tivesse sido incorporado fisicamente ao processo judicial ou requisitado por autoridade do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo.

Nada disso foi feito.

Poder-se-ia questionar a regra do § 1º do art. 125, em face do verbo “poderá”, que numa interpretação apressada daria a impressão de que seria opcional a emissão da Notificação Fiscal, não havendo então necessidade de anexar prova alguma do procedimento adotado pela fiscalização relativamente aos requisitos legais para atribuição da responsabilidade supletiva.

Ocorre que o verbo “poderá” tem outro sentido. Para se compreender o sentido do verbo “poderá”, é preciso atentar para a regra do inciso II do § 1º, segundo o qual a atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído implica a desistência, por parte da fazenda pública estadual, da cobrança do imposto do sujeito passivo por substituição.

Agora, sim, fica compreensível o sentido do verbo “poderá”: a) o Estado pode emitir Notificação Fiscal em nome do contribuinte substituído, desistindo de cobrar o imposto do substituto tributário; b) ou então pode deixar de emitir a Notificação Fiscal em nome do contribuinte substituído, caso em que continuará adotando as medidas cabíveis visando cobrar o imposto do substituto tributário.

De fato, não poderia ser diferente, ou seja, não se admitiria que o Estado cobrasse o imposto dos dois – do substituto e do substituído.

Aí está o sentido do verbo poderá, que traduz a faculdade de o Estado cobrar o imposto de um ou de outro.

Em suma, o fiscal deixou de observar que no caso de mercadorias sujeita a substituição tributária provenientes de Estado signatário de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto, não tendo sido antecipado o ICMS ou tendo o imposto sido antecipado a menos, deve ser expedida Notificação Fiscal, na forma, prazo e condições previstos no RPAF, intimando o estabelecimento destinatário, de acordo com o § 1º do art. 125 do RICMS, no sentido de que efetue, espontaneamente, o pagamento do tributo por antecipação, atribuindo-se-lhe a chamada



responsabilidade supletiva. Somente se o destinatário deixar de atender à aludida Notificação é que se lavra Auto de Infração. Isso não foi observado neste caso.

São nulas, conseqüentemente, as parcelas do lançamento relativas a mercadorias procedentes de Pernambuco e Piauí, por ilegitimidade passiva: como a lei baiana, respaldada no Convênio ICMS 76/94, atribui ao remetente a qualidade de substituto tributário, o tributo porventura devido nas operações envolvendo adquirentes estabelecidos na Bahia é de responsabilidade do substituto tributário, sendo incabível, em princípio, a cobrança do imposto do contribuinte substituído. Não foi observado o devido procedimento legal. Tomo por fundamento o art. 18, IV, “b”, do RPAF.

Faço, contudo, o registro de que, segundo o fiscal autuante, as mercadorias procedentes dos Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 (Pernambuco e Piauí), descritas nas notas fiscais 60.956, 64.843, 69.472, 70.051, 70.195, 71.018, 72.073, 90.571, 103.222, 103.223 e 103.224 (fls. 118, 303, 507, 547, 548, 574, 618, 119, 493, 494 e 495), não estão listadas, com as respectivas indicações da NBM/SH, no anexo único do mencionado convênio. Ora, com isso, o nobre autuante dá a entender que as mercadorias não fariam parte do rol da substituição tributária. Em face dessa incerteza, a repartição fiscal deverá examinar se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento fiscal relativamente às mercadorias procedentes de Pernambuco e Piauí. É evidente que se o interessado, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Quanto às mercadorias adquiridas na Bahia, são improcedentes os valores lançados, pelas razões já assinaladas.

O demonstrativo do débito deverá ser feito com base nas seguintes indicações:

- Em março de 2006, o valor lançado era de R\$ 42,11. Na diligência determinada por esta Junta foi solicitado que o autuante separasse em demonstrativos distintos as mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 e as mercadorias procedentes de Estados não signatários daquele convênio. Feita a separação, de acordo com o demonstrativo à fl. 785, inexplicavelmente o valor originariamente lançado, de R\$ 42,11, subiu para R\$ 157,28, relativamente às mercadorias procedentes de Estados signatários do aludido convênio. Pelas razões já expostas, esta parcela é nula, por desatenção ao § 1º do art. 125 do RICMS. Quanto às mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, consta no demonstrativo às fls. 791/797 que o contribuinte pagou imposto a mais, no valor de R\$ 115,17. Sendo assim, não há nada a ser lançado nesse mês.
- Em abril de 2006, o valor lançado, R\$ 53.893,65, diz respeito unicamente a mercadorias procedentes de Estados não signatários do multicitado convênio, de acordo com o demonstrativo às fls. 798/805. Mantido o lançamento.
- Em julho de 2006, o valor lançado, R\$ 21.571,02, também se refere unicamente a mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, de acordo com o demonstrativo às fls. 806/811. Mantido o lançamento.
- O mesmo ocorre com relação a agosto de 2006: o valor lançado, R\$ 42.718,23, diz respeito apenas a mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, de acordo com o demonstrativo às fls. 812/818. Mantido o lançamento.
- Em setembro de 2006, o valor lançado é de R\$ 33.721,83. O imposto relativo a mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 totaliza apenas R\$ 1,08, de acordo com o demonstrativo à fl. 786. Pelas razões já expostas, esta parcela é nula, por desatenção ao § 1º do art. 125 do RICMS. Quanto às mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, o imposto totaliza R\$ 33.720,75, de acordo com os demonstrativos às fls. 819/826. Remanesce portanto o imposto no valor de R\$ 33.720,75.

- Em outubro de 2006, o valor lançado, R\$ 37.626,86, diz respeito unicamente a mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, de acordo com o demonstrativo às fls. 826/830. Mantido o lançamento.
- Em novembro de 2006, o valor lançado, R\$ 45.090,51, também se refere unicamente a mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, de acordo com o demonstrativo às fls. 831/835. Mantido o lançamento.
- Em fevereiro de 2007, o valor lançado é de R\$ 32.683,85. Não há mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94. Quanto às mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, o imposto totaliza R\$ 29.792,66, de acordo com os demonstrativos às fls. 836/843. Exclui-se o valor relativo a mercadorias adquiridas na Bahia, no total de R\$ 2.891,20, de acordo com as fls. 890-891. Remanesce portanto o imposto no valor de R\$ 29.792,66.
- Em março de 2007, o valor lançado, R\$ 19.478,83, refere-se apenas a mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, de acordo com o demonstrativo às fls. 844/846. Mantido o lançamento.
- Em abril de 2007, o valor lançado é de R\$ 2.587,53. O imposto relativo a mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 totaliza R\$ 348,56, de acordo com o demonstrativo às fls. 787-788. Pelas razões já expostas, esta parcela é nula, por desatenção ao § 1º do art. 125 do RICMS. Quanto às mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, o imposto totaliza R\$ 2.238,97, de acordo com os demonstrativos às fls. 847/850. Remanesce portanto o imposto no valor de R\$ 2.238,97.
- Em maio de 2007, o valor lançado é de R\$ 14.955,63. O imposto relativo a mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 totaliza R\$ 63,84, de acordo com o demonstrativo à fl. 788. Pelas razões já expostas, esta parcela é nula, por desatenção ao § 1º do art. 125 do RICMS. Quanto às mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, o imposto totaliza R\$ 14.195,65, de acordo com os demonstrativos às fls. 851/856. Exclui-se o valor relativo a mercadorias adquiridas na Bahia, no total de R\$ 696,14, de acordo com a fl. 892. Remanesce portanto o imposto no valor de R\$ 14.195,65.
- Em junho de 2007, o valor lançado é de R\$ 723,63. O imposto relativo a mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 totaliza R\$ 192,82, de acordo com o demonstrativo à fl. 789. Pelas razões já expostas, esta parcela é nula, por desatenção ao § 1º do art. 125 do RICMS. Quanto às mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, está demonstrado que o contribuinte pagou imposto a mais, no valor de R\$ 207,82, de acordo com os demonstrativos às fls. 857/860, não havendo imposto a lançar. Exclui-se também o valor relativo a mercadorias adquiridas na Bahia, no total de R\$ 738,63, de acordo com as fls. 892-893. Não há imposto a ser lançado.
- Em julho de 2007, o valor lançado é de R\$ 1.689,43. Não há mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94. Quanto às mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, o imposto totaliza R\$ 317,50, de acordo com os demonstrativos às fls. 861/864. Exclui-se o valor relativo a mercadorias adquiridas na Bahia, no total de R\$ 1.371,93, de acordo com a fl. 893. Remanesce portanto o imposto no valor de R\$ 317,50.
- Em agosto de 2007, o valor lançado é de R\$ 1.372,87. O imposto relativo a mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 totaliza R\$ 69,64, de acordo com o demonstrativo à fl. 789. Pelas razões já expostas, esta parcela é nula, por desatenção ao § 1º do art. 125 do RICMS. Quanto às mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, está demonstrado que o contribuinte pagou imposto a mais, no valor de R\$ 143,44, de acordo com os demonstrativos às fls. 865/871, não havendo imposto a lançar. Exclui-se também o valor relativo a mercadorias adquiridas na Bahia, no total de R\$ 1.446,68, de acordo com a fl. 894. Não há imposto a ser lançado.

- Em setembro de 2007, o valor lançado, R\$ 3.343,67, refere-se exclusivamente a mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, de acordo com o demonstrativo às fls. 872/877. Mantido o lançamento.
- Em outubro de 2007, o valor lançado é de R\$ 27.185,28. O imposto relativo a mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 totaliza R\$ 122,12, de acordo com o demonstrativo à fl. 789. Pelas razões já expostas, esta parcela é nula, por desatenção ao § 1º do art. 125 do RICMS. Quanto às mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, o imposto totaliza R\$ 27.063,16, de acordo com os demonstrativos às fls. 877/884. Remanesce portanto o imposto no valor de R\$ 27.063,16.
- Em dezembro de 2007, o valor lançado, R\$ 8.354,40, refere-se exclusivamente a mercadorias procedentes de Estados não signatários do convênio, de acordo com o demonstrativo às fls. 885/888. Mantido o lançamento.

Total do imposto remanescente: R\$ 339.405,86.

Os valores que o contribuinte alegou haver pago dizem respeito a fatos alheios ao lançamento em discussão nestes autos.

A multa aplicada, que a defesa considera ter natureza confiscatória, tem previsão legal. Não é razoável discutir no âmbito administrativo o direito posto.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206855.0001/10-7**, lavrado contra **D & A DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA E LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 339.405,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 4 de julho de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA