

**A. I. N° - 269182.0002/10-3**  
**AUTUADO - DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA PANARELLO LTDA.**  
**AUTUANTES - ANTÔNIO MARCELO ALBUQUERQUE DO NASCIMENTO e JOSMAN FERREIRA**  
**CASAES**  
**ORIGEM - IFEP NORTE**  
**INTERNET - 27/03/2012**

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0037-03/12**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito. É nulo o lançamento efetuado com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da vinculação e dificultando o exercício do direito de defesa. Auto de Infração **NULO**. Decisão não unânime.

### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 24/5/10, acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos por antecipação, “em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto”, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS]. Os valores lançados foram demonstrados em arquivos eletrônicos, conforme mídia anexa, de forma sintética (mensal, por Nota Fiscal) e analítica (anual, por item de mercadoria), em guias do arquivo do respectivo ano, além de arquivo eletrônico com quadro-resumo, tendo sido tomados como recolhidos os valores de ICMS apontados em cada Nota Fiscal, conforme demonstrado pelo contribuinte nos arquivos eletrônicos por ele apresentados, onde consta a memória de cálculo do ICMS recolhido por antecipação, bem assim do que ele denominou de “ICMS pago na barreira”, que fazem parte do conteúdo da mídia anexada. Consta que o ICMS cobrado nas infrações 1ª e 3ª do Auto de Infração n° 269182.0001/10-7 foi no presente Auto tomado como recolhido, de forma a evitar duplicidade na cobrança daqueles mesmos valores. Consta ainda que, de acordo com os demonstrativos, foi feito o cálculo do imposto por item de mercadoria constante nas Notas Fiscais de entrada, pela forma de apuração mais favorável ao contribuinte, conforme a opção que lhe é dada pelo Termo de Acordo que celebrou com a SEFAZ/BA, que assegura o cálculo e recolhimento do ICMS por antecipação com base no art. 3º-A do Decreto n° 7.799/00, utilizando-se o preço máximo ao consumidor (PMC) vigente à época da infração ou, na falta do PMC, a MVA [margem de valor adicionado] prevista no Convênio ICMS 76/94, fazendo a totalização desse cálculo por Nota Fiscal e o cotejamento com valor calculado também por Nota Fiscal do contribuinte, sendo cobrada a diferença. Imposto lançado: R\$ 3.625.761,49. Multa: 60%.

Na defesa (fls. 25/42) o autuado suscita como preliminar a nulidade do lançamento por falta de clareza da infração imputada, alegando que a infração é incompreensível, não tendo sido observados os princípios da ampla defesa e do contraditório. Reclama que a leitura da infração consignada neste Auto de Infração não permite a compreensão da irregularidade cometida pelo defendente, considerando que tal dificuldade alcança qualquer pessoa de mediana inteligência que labore na área fiscal-tributária, não tendo a fiscalização atendido ao preceito do art. 39 do RPAF,

segundo o qual a descrição da infração deve ser clara, precisa e sucinta. Tece considerações relativamente aos fundamentos constitucionais e infraconstitucionais do tributo em questão, e cita doutrina e jurisprudência acerca da verdade material ou real. Observa que a descrição do fato, neste Auto, narra que o contribuinte efetuou o recolhimento a menos por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e protesta que a leitura de tal imputação não deixa claro qual o ilícito fiscal que teria sido cometido. Indaga se a acusação diz respeito a erro na aplicação da alíquota, ou a erro na determinação da base de cálculo, ou a erro na apuração dos valores do imposto, ou se a imputação fiscal se refere a todas aquelas irregularidades. Repisa a regra do art. 39, III, do RPAF, segundo a qual o Auto de Infração deve conter a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias de forma clara, precisa e sucinta. Sinaliza que descrição é o ato ou efeito de descrever, e este consiste em contar, pormenorizadamente, o fato, revelando-se os motivos que levaram à autuação, estabelecendo-se a conexão entre os meios de prova coletados ou produzidos e declarando a conclusão a que chegou a autoridade fiscal, de modo a demonstrar a relação entre a matéria constatada e a hipótese descrita na norma jurídica. Invoca a garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório, insculpida no art. 5º, LV, da Constituição. Cita doutrina sobre a matéria. Transcreve as ementas de um acórdão da 4ª Junta e de dois acórdãos da 2ª Câmara. Volta a citar doutrina acerca da garantia da ampla defesa. Pede a nulidade do Auto de Infração.

A defesa suscita outra preliminar, questionando a legitimidade da lista de preços da *ABCFARMA*. Sustenta que a *ABCFARMA* (Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico) não tem competência legal para estabelecer preços máximos sugeridos ao consumidor. Toma por fundamento o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96. Observa que a *ABCFARMA* não é fabricante, nem importador, nem tampouco entidade que represente os fabricantes, e por isso não está amparada legalmente para estabelecer preços, pois se trata de entidade composta por estabelecimentos comerciais, que divulga uma revista sugerindo preços máximos a serem praticados por distribuidores e varejistas. A seu ver, o § 3º [do art. 8º] da lei complementar está sendo ferido de morte, por aplicação indevida de base de cálculo sem respaldo legal. Pontua que não se trata de representação de fabricantes ou importadores, sendo apenas uma organização composta por representantes de empresas comerciais, sejam elas atacadistas ou varejistas. Considera que, para a validade e eficácia do lançamento, deveria ser anexada a lista de preços sugeridos ao consumidor de cada laboratório fabricante, e desse modo estariam sendo obedecidos os comandos do legislador complementar, porém no presente caso, a seu ver, não há como se falar em preço sugerido ao público por entidade comercial, e desse modo o lançamento estaria eivado de vício insanável, inquinando de nulidade a autuação por inexistência do elemento valorativo do fato gerador do imposto. Indaga qual a cláusula do Convênio 76/94 ou da legislação baiana se refere a tabela de preços da *ABCFARMA*, da ANVISA ou qualquer outra, como critério de apuração da base de cálculo. Conclui dizendo que as tabelas de preços utilizadas constam em publicações privadas, revistas não oficiais, que não se prestam para trabalhos fiscais, e além disso vários dos emitentes não constam na *Revista ABCFARMA*, sendo por isso nula a autuação.

Há uma terceira preliminar, em que a defesa alega a falta de apresentação das tabelas de preços da *ABCFARMA*. Reclama que o Auto de Infração tem que estar acompanhado de todos os meios de prova da infração apontada, de modo que o fiscal autuante teria que acostar aos autos e entregar ao autuado todas as tabelas de preços relativas aos períodos da acusação, tendo em vista que a cobrança do imposto está amparada no PMC estabelecido nas tabelas da *ABCFARMA*.

Quanto ao mérito, a defesa alega inicialmente que, tendo em vista a forma como a infração foi descrita, questionou ao autuante sobre a natureza da irregularidade apurada, tendo aquela autoridade informado oralmente que se tratava de imposto exigido em razão de a defendente ter adquirido produtos farmacêuticos de outros Estados diretamente de distribuidoras, contrariando assim o disposto no art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00. Em face disso, a defesa passa a discorrer

acerca das aquisições originárias de distribuidores exclusivos das indústrias. Comenta o conceito de “distribuição” e especifica as modalidades de distribuição: extensiva, exclusiva, seletiva e intensiva. Fala da dificuldade na escolha do canal de distribuição e respectiva modalidade. Aduz que as empresas que operam com distribuição exclusiva fazem as vezes das indústrias, operando e comercializando apenas com as mercadorias produzidas por determinada empresa. Destaca que a Secretaria de Vigilância Sanitária, através da Portaria 802/98, estabelece os requisitos para o funcionamento das distribuidoras, conforme dispositivos que passa a reproduzir. Com base nesses elementos, argumenta que não há por que se falar em exigência de imposto restringindo o benefício fiscal previsto no art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00 somente às aquisições de indústrias, principalmente em razão de este setor ser controlado e fiscalizado pela Vigilância Sanitária e as empresas remetentes terem a natureza de distribuidor exclusivo de indústrias, a elas se equiparando. Requer que, sendo esta a essência da autuação, se julgue improcedente o Auto de Infração, por faltar legalidade ao lançamento.

Reclama da multa aplicada, que a seu ver tem caráter confiscatório. Aponta decisões do STF acerca da vedação de confisco na aplicação de multa moratória fiscal. Recorda lições do mestre Rui Barbosa Nogueira.

Pede que o lançamento seja declarado nulo, uma vez que a descrição dos fatos e demais elementos constantes nos demonstrativos do débito e a capitulação legal não retratam com clareza os fatos e o direito que substancializaram a autuação, cerceando o direito à ampla defesa e ao contraditório. Alternativamente, pede que seja reconhecida a ilegitimidade da lista de preços da ABCFARMA; que seja reconhecida a falta de apresentação das tabelas de preços da ABCFARMA; que, independentemente da nulidade da autuação, a Presidente deste Conselho de Fazenda se digne de submeter proposta para encaminhamento da matéria à Câmara Superior do CONSEF, objetivando a representação ao Secretário de Estado para que este possa decidir sobre a conveniência de revogar os dispositivos inquinados de inconstitucionalidade e ilegalidade, por conta das disposições do art. 152 da Constituição e do art. 11 do CTN; que seja reconhecido que, por conta das disposições da Portaria 802/98 da ANVISA, os distribuidores exclusivos de indústrias se equiparam ao estabelecimento industrial; que haja o reconhecimento de que as multas aplicadas têm efeito confiscatório. Requer a realização de diligência por fiscal estranho ao feito para comprovar as alegações defensivas, e a apresentação de todos os meios de prova, inclusive testemunhal, em direito admitidas, além da posterior juntada de documentos. Pede que se faça justiça. Juntou documentos.

Um dos fiscais autuantes prestou informação (fls. 88/92) dizendo que foram lavrados três Autos de Infração, quais sejam, o de nº 269182.0001/10-7, o de nº 269182.0002/10-3 e o de nº 269182.0003/10-0. Explica a forma como foi conduzida a autuação. Indica os elementos que instruem os autos. Informa que as mercadorias de que cuida este lançamento foram objeto do Convênio ICMS 76/94, que atribuiu aos remetentes localizados nos Estados signatários a responsabilidade pela retenção do ICMS em favor do Estado de destino, cabendo ao estabelecimento autuado antecipar o imposto para a Bahia apenas nas aquisições de estabelecimentos situados em Estados não signatários do aludido convênio.

Informa que para essas mercadorias, de acordo com o art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00, existem três opções de cálculo do ICMS, todas com redução da base de cálculo ou com aplicação de percentual inferior à alíquota normal do tributo, aos que, mediante Termo de Acordo, aderirem a esse tratamento diferenciado. Aduz que, embora o autuado possa escolher qualquer das opções que lhe são dadas, por ter ele firmado o citado Termo de Acordo, a fiscalização, tomando cada item de mercadoria, verificou qual o menor valor de ICMS possível e cotejou com o imposto informado como recolhido pelo contribuinte para cada Nota Fiscal de aquisição, lançando no presente Auto a diferença entre o menor valor possível e o informado como recolhido pelo contribuinte. Acrescenta que as diferenças apuradas entre o ICMS informado como recolhido e o efetivamente

recolhido foram contempladas em outro Auto de Infração (AI nº 269182.0001/10-7, e, conforme consta no Auto, esse procedimento evitou a cobrança em duplicidade daqueles mesmos valores no presente Auto de Infração.

Quanto à primeira preliminar apresentada pelo contribuinte, em que este alega falta de clareza da imputação, o fiscal considera que a defesa tenta confundir o órgão julgador, ao substituir a causa do recolhimento a menos com a infração em si mesma. A seu ver, a infração está claramente enunciada: “Efetuiu o recolhimento do ICMS a menor por antecipação... [sic], 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 69 e 88”. Prossegue dizendo que, como o aspecto valorativo do ICMS envolve um cálculo que contempla a base de cálculo de cada mercadoria, a aplicação da alíquota respectiva e a apuração do valor total do imposto a ser pago, o recolhimento a menos pode se dar por qualquer erro individualmente ou pela conjugação de dois deles ou de todos ao mesmo tempo, mas a infração é a mesma, qual seja, o recolhimento a menos do imposto por antecipação. A seu ver, estando no Auto perfeitamente descrita a infração e tendo ela sido enquadrada nos artigos da legislação aplicável, não tem como prosperar a preliminar de nulidade, e o que cabia ao agente fiscalizador fazer foi feito.

Com relação às outras preliminares, em que o contribuinte contesta o uso da lista de preços da ABCFARMA na determinação da base de cálculo e alega que tal lista não foi apresentada, o fiscal diz que rebate ambas as preliminares em conjunto, pois se referem ao que a legislação chama de preço máximo ao consumidor (PMC), que é usado em substituição ao valor da operação como base de cálculo do ICMS em algumas situações. Comenta que o Convênio ICMS 76/94 determina que a base de cálculo do ICMS devido por antecipação nas operações com as mercadorias nele indicadas é o valor correspondente ao preço constante na tabela, sugerido pelo órgão competente, para a venda a consumidor, e, na falta desse preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

Prossegue dizendo que, de acordo com a Constituição, o acesso a medicamentos de uso humano é uma obrigação do Sistema Único de Saúde (SUS) e compete ao poder público a regulamentação, fiscalização e controle de todo esse sistema, sendo que, na regulamentação do mercado de medicamentos, o controle de preços foi o instrumento utilizado até meados de 1990, quando, depois de sua suspensão e breve retorno ao controle, os preços foram liberados a partir de maio de 1992, e em 2000 o governo federal criou a “fórmula paramétrica” de reajuste de preço de medicamentos, passando a Câmara de Medicamentos (CAMED) a ter a atribuição, dentre outras, de julgar pedidos de reajuste de preços de medicamentos, sendo que em 2003 algumas leis foram total ou parcialmente revogadas ou alteradas, tendo o governo aperfeiçoado seus instrumentos de intervenção com a Lei nº 10.742, que criou a Câmara do Mercado de Medicamentos (CMED), a qual absorveu as competências e atribuições da CAMED, e, com isso, a partir de então, o preço máximo de venda ao consumidor (PMC) passou a ser obtido por meio da divisão do preço do fabricante (PF) pelos fatores publicados em resoluções periódicas do Conselho de Ministros da CMED, a cada reajuste de preços autorizado, observadas as cargas tributárias do ICMS praticadas nos Estados de destino e a incidência do PIS/PASEP e da COFINS, conforme disposto na Lei nº 10.147/01, consolidando a nova política pública para o setor, que abandonou o controle de preços pelo controle das margens de valor agregado da cadeia de distribuição a partir do preço fixado pelo fabricante, preço este submetido a um teto calculado com base em índices estabelecidos pelo governo federal.

Fala em seguida da obrigatoriedade atribuída às empresas produtoras de dar ampla publicidade aos preços de seus medicamentos, por meio de publicações especializadas de grande circulação, atendendo às resoluções anuais da CMED que autorizam os reajustes de preços, devendo os estabelecimentos varejistas manter à disposição dos consumidores e dos órgãos de defesa do consumidor as listas atualizadas dos preços máximos ao consumidor. Prossegue o informante

dizendo que, coerente com essas exigências, o Convênio ICMS 76/94, a partir de 1.1.03, com o acréscimo do § 7º à sua cláusula segunda, passou a determinar que o estabelecimento industrial ou importador informe em qual revista especializada ou outro meio de comunicação divulga os preços máximos de venda a consumidor dos seus produtos, conforme determinação legal, ao órgão fazendário responsável pela substituição tributária de cada unidade da Federação, sempre que efetuar quaisquer alterações, e, fazendo cumprir essa determinação, a Associação Brasileira do Comércio Farmacêutico passou a publicar a *Revista ABCFARMA*, na qual são publicados os PMCs do setor, havendo uma edição para cada nova resolução da CMED que altere preços. Explica que a revista divulga os PMCs obtidos da divisão do preço do fabricante (PF), informado pelo estabelecimento industrial ou importador, pelos fatores constantes nas resoluções da CMED. Aduz o autuante que a citada revista e outras publicações similares são de ampla circulação e podem ser encontradas em qualquer balcão de farmácia Brasil afora, servindo exatamente para atender às determinações legais de publicidade dos preços do setor, e não é por acaso que a SEFAZ/BA é assinante da *Revista ABCFARMA*, cujos PMCs nela publicados são utilizados pela fiscalização como base de cálculo do ICMS quando a legislação assim prevê.

Chama a atenção para as fls. 77 a 87, onde constam fotocópias das capas da *Revista ABCFARMA*, edições de abril/2006, abril/2007, abril/2008 e abril/2009, e fotocópias de portarias e resoluções da CMED, além das páginas contendo os índices da revista. Considera que a nota contida nas fls. 83 e 86 dos autos, que são páginas dos índices das revistas, não deixa margem a dúvidas: “Informamos que os preços praticados nesta edição são de inteira responsabilidade dos laboratórios que fabricam o produto”.

O autuante conclui que, em face desses elementos, não tem sentido a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, pois, estando os PMCs publicados nas revistas à disposição das empresas do setor, dos consumidores e dos órgãos do governo, e sendo de domínio do contribuinte que os PMCs com os quais trabalhou a fiscalização são os publicados na *Revista ABCFARMA*, carece de fundamento a alegação de necessidade de entrega das tabelas com os PMCs, que não só constam nas revistas mas também nos demonstrativos fiscais, nos itens em que os PMCs foram a base de cálculo do imposto, quando assim era mais favorável ao contribuinte, de acordo com o art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00, e o contribuinte sabe que os PMCs foram coletados na *Revista ABCFARMA*, à qual tem amplo acesso.

Quanto ao mérito, rebatendo a reclamação do autuado com relação ao tratamento diferenciado da legislação quando as mercadorias são adquiridas diretamente a estabelecimentos industriais localizados em unidades da Federação não signatárias do Convênio ICMS 76/94, o fiscal contrapõe que tal diferenciação é um instrumento de política econômica do governo, que busca internalizar o maior valor agregado possível para a Bahia, capturando assim maior volume de renda e emprego para o Estado, estando esse tratamento diferenciado disposto no “caput” do art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00, oferecido ao contribuinte como opção de tributação mais favorável, ao qual o contribuinte pode aderir mediante Termo de Acordo.

Explica que no levantamento considerou como indústrias todos os fornecedores exclusivamente industriais e também aqueles cuja atividade principal é de indústria, de modo a não prejudicar o contribuinte.

Quanto à alegação de que a multa seria inconstitucional por ter caráter confiscatório, o fiscal observa que, de acordo com o art. 167, I, do RPAF, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Opina pela manutenção do lançamento.

Na fase de instrução, esta Junta determinou a remessa dos autos em diligência à repartição de origem (fls. 95/97), a fim de que os fiscais autuantes elaborassem demonstrativos distintos, um para as mercadorias procedentes de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94, e outro para as

mercadorias oriundas de Estados não signatários do aludido convênio, com base no Anexo 86 do RICMS, tendo em vista constar que as mercadorias seriam procedentes de várias unidades da Federação, especialmente do Acre, Alagoas, Amazonas, Ceará, Distrito Federal, Goiás, Minas Gerais, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo. Na solicitação da diligência foi observado que o referido Anexo 86, no qual são especificados os Estados signatários do Convênio ICMS 76/94, foi modificado pelas Alterações 25, 49, 51, 52, 63, 70, 95, 105 e 108, e como neste Auto de Infração o lançamento envolve fatos ocorridos nos exercícios de 2006, 2007 e 2009 dever-se-ia levar em conta quais os Estados signatários na época dos fatos. Na mesma diligência foi solicitado que, com relação 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.

Foi solicitado, ainda, na citada diligência, que, a fim de que este processo fosse instruído com os mesmos elementos que, em regra, compõem os demais processos da mesma natureza, fosse anexada cópia da revista na qual constassem os preços adotados como base de cálculo do imposto lançado no Auto, de modo a ficar provado, em relação a todos os produtos para os quais foram utilizados os preços máximos de venda a consumidor sugeridos pelos fabricantes, quais os preços divulgados na revista, vigentes à época das operações consideradas.

Foi solicitado também que, uma vez cumprida a diligência, o órgão preparador desse ciência dos novos elementos ao sujeito passivo e reabrisse o prazo de defesa.

Foram então anexados aos autos os papéis às fls. 100/208, vindo em seguida a manifestação de um dos autuantes (fls. 209/211) afirmando que não constam no levantamento objeto deste Auto Notas Fiscais de mercadorias procedentes de estabelecimentos localizados em qualquer unidade da Federação que à época dos fatos estivesse aplicando concomitantemente as normas contidas no Convênio ICMS 76/94. Quanto à solicitação de juntada da cópia da revista, o fiscal diz que se fosse para juntar as fotocópias do inteiro teor de todas as revistas, incluídas as vias destinadas ao contribuinte, seriam mais de 24.000 folhas, e por isso, com base no § 2º do art. 2º do RPAF, segundo o qual quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência preferir-se-á o menos oneroso, tomou a iniciativa de informar o inteiro teor das revistas em planilha eletrônica, em substituição às fotocópias impressas das revistas. A título de “informações complementares”, o fiscal lembra que, de acordo com o art. 2º do RPAF, a instrução e decisão dos órgãos administrativos estão sujeitos aos princípios gerais de direito, e, por isso, entende que as duas primeiras solicitações feitas na aludida diligência “são descabidas”, haja vista que o questionamento que as fundamenta não consta na impugnação apresentada pelo autuado, indo portanto de encontro ao disposto nos arts. 128 e 460 do CPC, que vedam decisões “ultra”, “extra” e “citra petita”, sendo fiel a tal princípio a regra do art. 140 do RPAF. O nobre autuante alerta o relator deste feito “para ter a devida atenção às peças que compõem o presente processo”, de forma a evitar o erro ocorrido no julgamento da 3ª JJF no Auto de Infração nº 269182.0003/10-0, que era rigorosamente igual ao de nº 206830.0002/07-6, que foi julgado procedente pela 4ª JJF, com recurso voluntário não provido pela 1ª Câmara. Aduz que a informação ora prestada é a mesma de outros Autos de Infração, que especifica. Conclui dizendo que a lavratura de três Autos de Infração para o período de 2006 a 2009, ainda que a mesma infração se repita em todos eles, se deve aos também distintos procedimentos que o contribuinte utilizou que resultou no recolhimento do imposto a menos, e também para atender a pedido do autuado, com fundamento no art. 40 do RPAF, de forma a facilitar a contestação e julgamento de cada procedimento irregular, “Mas os julgadores do PAF nº 269182.0003/10-0 parecem ter confundido a origem do montante recolhido a menor do ICMS ST de responsabilidade do autuado com a infração em si mesma”.

Dada ciência da manifestação do autuante ao contribuinte, este deu entrada de petição (fls. 215/234) alegando que o autuante não atendeu ao que foi suscitado pelo órgão julgador e não apresentou as cópias das revistas da *ABCFARMA*, em papel, com os preços adotados como base de cálculo do imposto lançado, tendo juntado apenas a capa de algumas edições da referida revista, prejudicando a análise dos valores autuados. Pondera que, visando à verdade material, devem ser excluídas, no mínimo, as aquisições oriundas dos Estados do Paraná e Santa Catarina, signatários do Convênio ICMS 76/94, em relação aos quais os remetentes das mercadorias são responsáveis pela retenção do imposto, na qualidade de sujeitos passivos por substituição tributária, observando-se as regras do art. 125 do RICMS. No que concerne à revista da *ABCFARMA*, alega ser imprescindível a apresentação e entrega, sob recibo, de todas as edições da referida revista relativamente ao período da autuação, para que o autuado possa proceder ao cotejamento dos valores imputados. Alega que não conseguiu abrir o CD apresentado, em razão dos constantes avisos de inconsistência com o programa instalado nos seus equipamentos. Insiste nas preliminares de nulidade já suscitadas na impugnação anterior, por falta de clareza da infração imputada, por ilegitimidade da lista de preços da *ABCFARMA* para determinação de preços máximos de venda a consumidor e por falta de apresentação das tabelas de preços da *ABCFARMA*.

Quanto ao mérito, alega que, como a descrição da infração é impossível de ser entendida por qualquer leitor, foi preciso questionar o autuante, após a lavratura do Auto de Infração, sobre a natureza da irregularidade apurada, tendo a autoridade fiscal informado oralmente que se tratava de imposto exigido em razão de a empresa ter adquirido produtos farmacêuticos de outros Estados diretamente de distribuidoras, contrariando o disposto no artigo 3º-A do Decreto nº 7.799/00. Em face disso, passa a discorrer sobre o conceito de distribuição, dizendo que assim o faz para tentar entender o que realmente o autuante pretendeu exigir no presente Auto de Infração. Comenta as modalidades de distribuição: extensiva, exclusiva, selectiva e intensiva. Aduz que a Secretaria de Vigilância Sanitária, através da Portaria nº 802/98, estabelece os requisitos para o funcionamento das distribuidoras. Argumenta que não há razão para se falar em exigência de imposto restringindo o benefício fiscal previsto no art. 3º-A do Decreto nº 7.799/00 somente às aquisições de indústrias, principalmente em razão de este setor ser controlado e fiscalizado pela Vigilância Sanitária e as empresas remetentes terem a natureza de distribuidoras exclusivas de indústrias, a elas se equiparando, de modo que, se for esta a essência da autuação, requer que a autuação seja julgada improcedente, por inexistir legalidade ao ato administrativo levado a efeito pelo autuante.

Reclama também da multa aplicada, por ter caráter confiscatório, constituindo afronta direta ao art. 150, IV, da Constituição.

Pede que o Auto de Infração seja anulado por vício formal, uma vez que a descrição dos fatos e demais elementos constantes nos demonstrativos, bem como a capitulação legal, não retratam com clareza os fatos e o direito que substancializaram a autuação, cerceando o direito à ampla defesa e ao contraditório; que seja reconhecida a ilegitimidade da lista de preços da *ABCFARMA* para estabelecer preços máximos de venda a consumidor; que seja reconhecido que houve a falta de apresentação das tabelas de preços da *ABCFARMA*; e que, independentemente da nulidade, que a Presidente desse Conselho de Fazenda se digne de submeter à Câmara proposta para encaminhamento da matéria à Câmara Superior, objetivando a representação ao Secretário do Estado para que este possa decidir sobre a conveniência de revogar os dispositivos inquinados de inconstitucionalidade e ilegalidade por conta das disposições do art. 152 da Constituição e do art. 11 do CTN, pelas razões expostas. Pede ainda que seja reconhecido que por conta das disposições da Portaria nº 802/98 da ANVISA os distribuidores exclusivos de indústrias se equiparam ao estabelecimento industrial, e que haja o reconhecimento de que as multas aplicadas têm efeito confiscatório. Requer ainda a realização de diligência por fiscal estranho ao feito para comprovar as alegações defensivas, e a apresentação de todos os meios de prova inclusive testemunhal, em direito admitidas, além de juntada de documentos posteriormente. Juntou documentos.

Um dos autuantes prestou informação (fls. 263-264) reiterando que não existem nos demonstrativos mensais de débito item de mercadoria de Nota Fiscal emitida por estabelecimento localizado em UF [unidade da Federação] que estivesse aplicando as regras do Convênio ICMS 76/94, “naquele mês”, para as mercadorias constantes nos aludidos demonstrativos, de modo que restou prejudicada a produção dos demonstrativos e provas de notificação fiscal a que se refere o despacho da diligência. Pondera que o contribuinte, não obstante pedir a nulidade do procedimento fiscal, contraditoriamente pediu também que fossem excluídas dos demonstrativos mensais de débito as Notas Fiscais de fornecedores localizados no Paraná e Santa Catarina, destacando que os demonstrativos alcançam o período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007 e de janeiro a dezembro de 2009, sendo que o Paraná não era signatário do mencionado convênio até setembro de 2008, passando a sê-lo de 1º de outubro de 2008 até 1º de setembro de 2009, quando, a partir daí, excluiu as saídas para a Bahia, dentre outros Estados, do tratamento previsto naquele convênio, ao passo que Santa Catarina, dentro do período fiscalizado, passou a adotar as regras do referido convênio a partir de 1º de janeiro de 2007 apenas para medicamentos, alcançando as regras do citado acordo as saídas catarinenses das demais mercadorias do anexo único do convênio em apreço somente a partir de 1º de junho de 2008, e assim sendo não seria possível simplesmente excluir todas as Notas Fiscais oriundas do Paraná e Santa Catarina de todo o período fiscalizado de forma indiscriminada, pois o trabalho de auditoria fiscal é vinculado à lei em sentido lato, e por essa razão foram excluídas todas as mercadorias, em cada Nota Fiscal, ou mesmo todas as mercadorias de uma mesma Nota Fiscal, para cada demonstrativo mensal de débito cuja unidade da Federação de origem do fornecedor estivesse aplicando, naquele mês, as regras do citado convênio para aquelas mercadorias, tendo essa exclusão sido feita na elaboração dos demonstrativos, antes da lavratura do Auto de Infração, haja vista que qualquer procedimento diferente deste seria uma flagrante ilegalidade.

Quanto à falta de apresentação dos impressos das tabelas da revista *ABCFARMA*, o fiscal informa que os mesmos foram substituídos pelas vias em meio magnético das tabelas, e o preposto da empresa a quem foi feita a entrega daquelas tabelas em meio eletrônico recepcionou, em computador do estabelecimento do autuado, na presença do autuante, a mídia CD que as continha e acessou cada tabela mensal sem qualquer problema ou erro, visualizando todo o seu conteúdo, tendo tal fato sido consignado nos recibos assinados em 16.11.10, conforme cópias anexas, dos quais obteve as cópias, conforme recibo constante nos autos, com a mesma data, e assim sendo carece de qualquer fundamento a alegação do autuado de que não teria conseguido abrir os arquivos em meio eletrônico com as tabelas de preço da *ABCFARMA*, como também não tem qualquer sentido a discussão quanto ao meio no qual as tabelas foram apresentadas, mas tão-somente o seu conteúdo, qual seja, os preços máximos ao consumidor que servem de base de cálculo para o ICMS devido por substituição tributária, os quais o contribuinte, por força de lei, não pode alegar desconhecê-los.

Opina pela manutenção integral do Auto de Infração.

Foi determinada nova diligência (fls. 267-268) a fim de que o processo fosse instruído com os mesmos elementos que, em regra, compõem os demais processos da mesma natureza, solicitando-se que fosse anexada cópia da revista na qual constassem os preços adotados como base de cálculo do imposto lançado no Auto, de modo a ficar provado, em relação a todos os produtos objeto dos itens em discussão para os quais foram adotados os preços publicados na aludida revista, relativamente a cada laboratório fabricante, quais os preços sugeridos para os medicamentos que figuram no levantamento fiscal, vigentes à época das operações consideradas, sendo que, para atendimento daquela solicitação, poderia ser anexada a própria revista em mídia magnética, se houvesse, sendo inaceitável listagem ou equivalente feita “com base” na revista. Na mesma diligência, tendo em vista a informação da lavratura dos Autos de Infração nº 269182.0001/10-7 e 269182.0003/10-0, que com o presente, de nº 269182.0002/10-3, foram emitidos contra essa empresa, sendo necessário que, caso esses três Autos de Infração tivessem sido decorrentes da mesma ação



fiscal, envolvendo o mesmo período fiscalizado (01/01/2006 a 31/12/2009), fosse dado cumprimento ao disposto na parte final do “caput” do art. 40 do RPAF, onde é previsto que, em casos assim, deve ser anexada a cada Auto cópia da justificativa do fiscal autuante e cópia da autorização do Inspetor Fazendário, foi solicitado que fossem anexadas: a) cópia da justificativa a que alude o “caput” do art. 40; b) cópia da autorização do Inspetor Fazendário (parte final do art. 40); e c) cópia dos outros Autos de Infração – AI nº 269182.0001/10-7 e AI nº 269182.0003/10-0 (parágrafo único do art. 40).

Em cumprimento à diligência, foram anexados: a) os elementos às fls. 273/280; b) uma declaração da Gerência de Substituição Tributária (GERSU) atestando que o conteúdo dos arquivos magnéticos que constam na mídia CD do processo corresponde ao inteiro teor das revistas *ABCFARMA* dos meses a que se referem (fl. 281); c) cópias dos Autos de Infração nº 269182.0001/10-7 e nº 269182.0003/10-0 (fls. 282/294); d) justificativa dos fiscais autuantes para solicitação de lavratura de mais de um Auto de Infração para o mesmo período fiscalizado (fl. 295); e) declaração de autorização do inspetor fazendário (fl. 296); f) informação firmada por um dos autuantes (fls. 297-298), pontuando que já constam nos autos as revistas *ABCFARMA* em meio eletrônico de todo o período autuado, tendo a Gerência de Substituição Tributária atestado que os arquivos eletrônicos da mídia corresponde ao inteiro teor das aludidas revistas. Aduz que o preposto da empresa a quem foi feita a entrega daquelas revistas em meio eletrônico recebeu, em computador do estabelecimento do autuado, na presença do autuante, a mídia CD que as continha e acessou o seu conteúdo sem qualquer problema ou erro, tendo tal fato sido consignado nos recibos assinados em 16.11.10, conforme cópias anexas, dos quais obteve as cópias, conforme recibo constante nos autos, com a mesma data, e aquelas revistas nada mais são que tabelas com os preços máximos ao consumidor que servem de base de cálculo para o ICMS devido por substituição tributária, os quais o contribuinte, por força de lei, não pode alegar desconhecer, e se encontram à disposição dos fabricantes, distribuidores, varejistas, órgãos governamentais e até mesmo dos consumidores, nos balcões de todas as farmácias do país. Com relação à segunda solicitação, alega que os autuantes haviam recebido pedido verbal de prepostos do contribuinte, quando do encerramento da ação fiscal, no sentido de que fosse lavrado mais de um Auto de Infração, tendo sido solicitado que as infrações que eles reconheciam fossem incluídas no Auto de Infração 269182.0001/10-7, para pagar com o benefício da lei de anistia, e as duas outras infrações, em processos distintos, que seriam analisados individualmente quanto à conveniência de pagá-los com a anistia ou de contestá-los, e, como os Autos de Infração teriam que ser lavrados e registrados em tempo hábil à solicitação de pagamento com os benefícios da anistia, os autuantes fizeram a comunicação também verbal ao supervisor e ao inspetor, e foram autorizados, estando o procedimento de acordo com os princípios do informalismo, da economia processual e do direito de ampla defesa que caracterizam o processo administrativo fiscal, bem como com o disposto no “caput” do art. 40 do RPAF, e, atendendo ao que foi solicitado pelo órgão julgador, foram acostadas cópias dos outros dois Autos de Infração, tendo sido suprimida a ausência da justificativa e da autorização da lavratura de mais de um Auto de Infração para o mesmo período fiscalizado mediante redução a termo da justificativa e da declaração do inspetor de que autorizou aquele procedimento verbalmente para atender, em tempo hábil, o interesse do contribuinte assegurado pelo RPAF, dando-lhe a opção do recolhimento do débito com os benefícios da anistia e também do mais irrestrito direito de ampla defesa. Quanto à segunda solicitação, o fiscal alega que ela não mais encontra abrigo no RPAF, cuja redação atual suprimiu tal formalidade, em conformidade com os princípios que norteiam o processo administrativo fiscal. Conclui dizendo manter o entendimento pela procedência integral do Auto de Infração, em face das manifestações anteriores.

Deu-se ciência da informação ao contribuinte (fls. 299/303).

O processo foi dado como instruído e posto em pauta para julgamento. Na sessão do dia 22.8.11, tendo em vista a alegação do representante do autuado, na sustentação oral, de que não conseguiu abrir o CD apresentado em razão dos constantes avisos de inconsistências, apesar de constar nos recibos às fls. 18 e 19 que o mencionado CD foi aberto e lido, e considerando-se que nos

demonstrativos às fls. 111 a 203 existem espaços sem qualquer valor ou com a indicação do sistema em que foram geradas as planilhas de que o tamanho da célula foi insuficiente para comportar o valor ali inserido, estando impressos os sinais “#####”, o processo foi retirado de pauta e remetido em diligência à repartição de origem (fls. 306-307) a fim de que os autuantes informassem se no CD também ocorreu o mesmo problema e imprimissem novos demonstrativos, regularizando tal pendência, e por fim fornecessem ao contribuinte novo CD sem aquele problema.

Na mesma diligência, considerando-se que constam no cabeçalho dos demonstrativos fiscais diversas expressões não compreensíveis, tais como, “SomaDeval produto”, “SomaDeIcms Calc item”, “SomaDeBASE REDUZIDA”, “R NOTA ATÉ 05 DE 2008.Soma”, “naDeicms Calc”, “aDeBASE REDU”, e assim por diante, foi solicitado que na elaboração dos novos demonstrativos constassem notas explicativas de forma que se esclarecesse o que significa cada sigla ou abreviatura, tornando claro o conteúdo de cada coluna.

Foi solicitado ainda na mesma diligência que fossem excluídas as mercadorias nos meses em que os Estados de origem se figurassem como signatários do convênio, não importando se naquele mês eles estivessem “aplicando” as regras do convênio.

Na mesma diligência foi feita ainda uma quarta solicitação, tendo em vista constar nos autos que também foi lavrado o Auto de Infração nº 269182.0003/10-0, sob a acusação de que o autuado aplicou redução de base de cálculo para as aquisições de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 e se creditou do valor apurado quando da apuração do imposto de sua responsabilidade pelas aquisições de Estados não signatários do referido convênio, para que os autuantes esclarecessem se também excluíram o imposto exigido no Auto de Infração nº 269182.0003/10-0, e, em caso negativo, explicassem o motivo da não exclusão.

Um dos autuantes, em cumprimento à diligência, prestou informação (fls. 407/409) explicando que, com relação à primeira solicitação, os principais aplicativos desenvolvidos para substituir o texto manuscrito e as máquinas de escrever e calcular se resumem basicamente a geradores de arquivos eletrônicos de texto, planilhas, apresentações, bancos de dados e correio eletrônico, e o *software* mais utilizado é o Microsoft Office, pacote que contém os aplicativos Word, PowerPoint, Access, Outlook e Excel, sendo que as informações utilizadas pelo fisco consistem no que a informática chama de dados, armazenados sob a forma de arquivo eletrônico, e este é um documento gerado em computador composto por um número de unidades menores, chamadas registros e campos. Explica que um registro é uma coleção de informações relacionadas agrupadas para fins de processamento, e um campo é uma área em um registro, onde uma classe particular de dados é armazenada. Diz que os arquivos gravados na mídia CD à fl. 21 são todos planilhas eletrônicas geradas pelo Excel. Explica que as planilhas eletrônicas são montadas em formato matricial, onde os campos se apresentam sob a forma de colunas e os registros sob a forma de linhas, e o registro individual contido na intersecção de cada linha e coluna é denominado no Excel por célula, e o usuário, ao acessar as planilhas eletrônicas, pode dimensionar livremente o tamanho de cada coluna ou linha para fins de visualização do conteúdo de todas as células ou mesmo de impressão da planilha, mas isto não constitui recurso de especialistas mas sim de conhecimento básico de informática, uma vez que o dimensionamento é utilizado em qualquer das modalidades de arquivo eletrônico, seja texto, planilha, apresentação, banco de dados ou simples mensagem. Com base em conceito obtido no Dicionário Aurélio Eletrônico, traz a definição do dispositivo periférico de apontamento consagrado como “mouse”, e explica que com ele se pode posicionar o cursor em cima de qualquer linha divisória de um campo e, mantendo o seu botão direito pressionado, pode-se deslocá-la no sentido de aumentar ou diminuir o tamanho do campo, sendo que esse recurso pode ser utilizado livremente para redimensionar o tamanho de qualquer linha ou coluna de uma planilha. Aduz que, posicionando o cursor sobre o limite de uma linha ou coluna, tem o usuário ainda a funcionalidade de, mediante um rápido duplo acionamento do botão direito do “mouse” realizar o dimensionamento automático da linha ou coluna, ajustando-a à célula com o maior

conteúdo existente para aquela linha ou coluna. Prossegue informando que, ao contrário, quando o usuário cria uma planilha com determinado tamanho de linhas e colunas e posteriormente preenche uma célula com conteúdo que exceda ao seu tamanho ou redimensiona a linha ou coluna para um tamanho inferior ao conteúdo da célula, a planilha eletrônica, para não permitir uma visualização incompleta do conteúdo das células, exibe na impressão aquelas cujo tamanho ficou aquém do seu conteúdo preenchidas com o símbolo ##, que se repete tantas vezes seja necessário ao total preenchimento da célula, porém, ao acessar o arquivo em computador, o usuário pode visualizar o inteiro teor do conteúdo de qualquer das células da planilha, pois o símbolo ## surge somente na impressão, uma vez que o conteúdo da célula assim exibida permanece com seu dado original, que é novamente exibido na impressão quando o tamanho da célula é redimensionado de forma a permitir a visualização do inteiro teor do seu conteúdo, e foi isto o que aconteceu com algumas células na impressão dos demonstrativos às fls. 111 a 203, mas a impressão daqueles demonstrativos pelos autuantes serviu apenas para exibir em papel a coluna que contém a sigla da unidade da Federação do remetente da mercadoria, como forma de refutar também pela via impressa a afirmação dos membros da 3ª Junta de que havia nos demonstrativos Notas Fiscais originárias de Estados signatários do Convênio 76/94, não havendo interesse dos autuantes quanto às demais colunas, uma vez que o inteiro teor dos arquivos eletrônicos está na mídia à fl. 21 dos autos, da qual o contribuinte recebeu cópia, e como o uso de arquivos eletrônicos é admitido no processo administrativo, sendo possível aos que acessam os arquivos dimensionar linhas e colunas de acordo com sua conveniência, seria desnecessária a impressão de qualquer documento eletrônico já existente nos autos, mas, não obstante esse entendimento, ele, autuante, acessou os arquivos da mídia à fl. 21 e, utilizando nova mídia CD, gravou novamente aqueles arquivos eletrônicos, desta feita com todas as colunas dos demonstrativos de débito redimensionadas para total visualização de seus conteúdos, incorporando as notas explicativas das colunas, inseridas abaixo de cada demonstrativo com o descritivo pormenorizado dos seus conteúdos, atendendo simultaneamente à primeira e à segunda solicitações da diligência, e, feitas essas alterações, reimprimiu os demonstrativos, conforme consta às fls. 312 a 422, e juntou a nova mídia CD e o recibo do contribuinte (fls. 423 e 424) atestando que recebeu e teve acesso, sem erros ou falhas, ao inteiro teor dos demonstrativos constantes nessa nova mídia.

Quanto à segunda solicitação da diligência, o fiscal observa que, conforme já foi informado, as providências foram adotadas nos novos arquivos eletrônicos e na reimpressão dos demonstrativos às fls. 312 a 422.

No tocante à terceira solicitação, informa que a exclusão das aquisições de mercadorias originárias de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94 já havia sido atendida desde o início do procedimento fiscal, tendo sido excluídas as Notas Fiscais de estabelecimentos localizados em Estados que eram, para cada mês do período dos demonstrativos, signatários do aludido convênio.

Quanto à quarta solicitação, informa que, para evitar duplicidade de cobrança, foram excluídos do presente Auto os valores cobrados nos Autos de Infração nº 269182.0001/10-7 e 269182.0003/10-0, pois, não obstante o código das infrações se repetirem, as infrações são distintas, conforme se pode verificar na descrição de cada uma delas, nos três Autos, e por essa razão o contribuinte, ao ser cientificado do resultado da fiscalização, solicitou verbalmente aos autuantes a lavratura de mais de um Auto de Infração, incluindo no primeiro deles, o de nº 269182.0001/10-7, as infrações que ele reconhecia como procedentes para pagá-lo com os benefícios da última lei de anistia, ao passo que no Auto de nº 269182.0003/10-0 foi incluída a infração que ele disse que iria questionar, sendo que no presente Auto foi incluída a infração que o contribuinte iria avaliar quanto à conveniência de pagamento ou não com os benefícios da anistia, estando demonstrado neste processo que ele decidiu contestá-la.

Conclui reiterando o entendimento pela total procedência da autuação.

Dada ciência do resultado da diligência ao contribuinte, este voltou a manifestar-se (fls. 415/425) dizendo que considera desnecessária e até mesmo impertinente a farta explicação sobre o uso das ferramentas de informática, que não interessa para a elucidação das controvérsias geradas a partir desta autuação, pois o que é importante pontuar é que foram lavrados cinco Autos de Infração atribuindo ao autuado a mesma infração, o que é defeso pelo RPAF, haja vista que os Autos de Infração nº 2691820002103, 2691820003100 e 2691820001107, lavrados em 24.5.10, e os de nº 2691820001115, de 14.6.11, e 2691820002111, de 15.6.11, se referem à mesma acusação fiscal, de ICMS recolhido a menos por substituição tributária, e parte deles corresponde ao mesmo período de apuração, conforme passa a demonstrar. Aduz que, para comprovar todas as suas alegações, acostou aos autos planilha explicativa que demonstra que os valores apurados nos 5 Autos de Infração lavrados pelo autuante, no montante de R\$ 13.606.851,69, não correspondem à verdade material dos fatos, pois, utilizando uma metodologia diferente daquela utilizada pela fiscalização, a empresa concluiu que deve e reconhece o valor de R\$ 732.006,25 a título de ICMS antecipado a menos nas aquisição de Estados não signatários [de convênios]. A seu ver, a forma correta de a fiscalização apurar o imposto devido pela empresa seria proceder ao levantamento de todas as Notas Fiscais de aquisição oriundas de Estados não signatários [de convênios], deduzir as devoluções e os ressarcimentos e também os valores recolhidos comprovadamente através de DAEs, de modo que o resultado encontrado espelharia o montante do tributo devido. Considera que o autuante, ao optar por uma metodologia mais complexa para apurar o imposto, transformou as peças acusatórias e os demonstrativos acostados em documentos profundamente confusos, prejudicando o direito à ampla defesa, e tal fato se atesta em razão de julgamentos completamente díspares, confusos, realizados pela 3ª Junta e pela 1ª Câmara, no Auto de Infração nº 2691820003100, cuja matéria é idêntica à deste lançamento, tendo a 3ª Junta anulado a exação fiscal, e a 1ª Câmara anulado a decisão da 3ª Junta, conforme ementas que transcreve. Pondera que se a própria SEFAZ, através de seus auditores fiscais especialistas em ICMS, não conseguiu entender a tributação exigida neste Auto de Infração, sendo julgado em três oportunidades, imagine o contribuinte, que não tem a experiência dos integrantes deste colegiado. Por considerar que a mesma situação vai repetir-se por ocasião do julgamento dos demais lançamentos, sugere que todos os processos sejam reunidos em conexão, inclusive o Auto de Infração quitado com os benefícios da anistia (AI nº 2691820001107), para que o contribuinte não seja prejudicado.

Questiona em seguida o fato de os autuantes terem desrespeitado a regra do art. 40 do RPAF, haja vista que, além deste, foram lavrados na mesma data os Autos de Infração nº 269182.0001/10-7 e 269182.0002/10-3, exigindo a legislação que para a lavratura de mais de um Auto referente à mesma ordem de serviço deveria haver prévia autorização do inspetor nesse sentido, devendo também ter sido anexado aos Autos de Infração lavrados cópia da justificativa e da autorização. Considera que, em face disso, o órgão julgador poderia entender que não houve prejuízo para o autuado, e, portanto, esta regra poderia ser relativizada, porém reclama que o prejuízo resultante foi imenso, causando uma confusão de entendimento da infração pelo autuado em razão dos valores envolvidos, pois os três Autos de Infração tratam da mesma matéria, recolhimento de ICMS a menos nas aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária nos períodos de 2006 a 2009, e além desses três Autos de Infração o contribuinte ainda suportou a lavratura de mais dois Autos de Infração relativos ao mesmo direito de fundo, com a mesma acusação, recolhimento de ICMS a menos nas aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, que são os Autos de Infração nº 269182.0002/11-1 e 269182.0001/11-5.

Argumenta que não há como julgar esses 5 Autos de Infração de forma individualizada, sob pena de prejudicar a invadir o patrimônio do contribuinte de forma injusta e cruel, aduzindo que esses Autos de Infração devem ser juntados por conexão e julgados todos por um único colegiado. Toma por fundamento o CPC, cujos art. 103 a 105 cuidam do instituto da conexão para facilitar o julgamento de processos. Reitera que, analisada a planilha anexa ao Auto de Infração, resta demonstrado que a empresa deve apenas R\$ 732.006,25 a título de ICMS por recolhimento a menos, e

não o montante de R\$ 13.606,851,69, que é o somatório dos valores imputados nos 5 Autos de Infração que relaciona a seguir, todos relativos a idêntica questão. Alega que o Auto de Infração nº 269182.0001/10-7 foi quitado indevidamente pelo contribuinte no período da anistia, apenas por receio em perder os benefícios do Decreto nº 7.799/00, e foi utilizado pelo autuante para deduzir o imposto apenas relativo ao Auto de Infração nº 269182.0002/10-3, quando deveria ser utilizado para deduzir todos os outros em razão de albergar os períodos de fiscalização dos anos de 2006 a 2009. Considera ser por isso que existe a regra do art. 40 do RPAF, a fim de evitar a confusão de exigência de tributos indevidos sob a mesma matéria e relativos ao mesmo período.

Reclama que o levantamento fiscal é confuso, ficando por isso demonstrada a fragilidade da autuação e a falta de segurança para exigir da empresa os valores supostamente sonegados, pois foram lavrados 5 Autos de Infração contra a empresa, e, em que pese a falta de clareza em todas as acusações, por dedução se entende que todas elas se referem ao recolhimento a menos do ICMS em razão da utilização indevida do benefício previsto no Decreto nº 7.799/00, tendo o contribuinte recalculado de forma indevida o percentual de redução da base de cálculo prevista no aludido diploma legal quando adquiria mercadorias (produtos farmacêuticos) oriundas de Estados signatários do Convênio ICMS 76/94. Reclama que aquele decreto, de forma ilegal, arbitrária e injusta, condiciona a fruição do benefício de redução da base de cálculo em 28,53% exclusivamente na hipótese de as distribuidoras de medicamentos adquirirem as mercadorias (produtos farmacêuticos) de Estados não signatários do acordo interestadual, prejudicando a livre concorrência e colocando um obstáculo comercial intransponível para os laboratórios de medicamentos estabelecidos em Estados que prestigiam e fortalecem o instituto da substituição tributária. Aduz que para as distribuidoras de medicamentos que utilizam tal benefício fiscal o controle contábil, financeiro e fiscal para formação dos preços de venda ficam complicadíssimos, em razão das diferentes cargas tributárias que são obrigadas a aplicar, a depender da origem de cada aquisição.

Diz que, para comprovar que existem erros materiais na lavratura dos 5 Autos de Infração citados, por exigirem ICMS em valor superior ao devido, acostou demonstrativo que indica que o valor efetivamente devido pela empresa é de R\$ 732.006,55, e não de R\$13.606.851,99, como entendeu a fiscalização. Expõe o raciocínio adotado para apurar o valor supostamente recolhido a menos.

Pede que seja anulado o Auto de Infração por vício formal por falta de clareza quanto aos fatos e ao direito, cerceando o direito à ampla defesa e ao contraditório, e por descumprimento da regra do art. 40 do RPAF, uma vez que houve a lavratura de três Autos de Infração relativos ao mesmo período fiscalizado sem a necessária autorização formal do inspetor fazendário e sua juntada aos autos. Requer que este Auto de Infração seja julgado em conjunto com os Autos de Infração nº 269182.0003/10-0, 269182.0002/11-1, 269182.0001/11-5 e 269182.0002/10-3, e que seja deduzido dos valores remanescentes o montante consubstanciado no Auto de Infração nº 269182.0001/10-7, pago indevidamente. Requer ainda que, independentemente da nulidade da autuação, o Presidente desse Conselho se digne de submeter a esta “Câmara” proposta para encaminhamento da matéria à Câmara Superior do CONSEF, objetivando a representação ao Secretário do Estado para que este possa decidir sobre a conveniência de revogar os dispositivos inquinados de inconstitucionalidade e ilegalidade por conta das disposições do art. 152 da Constituição e art. 11 do CTN, pelas razões expostas. Requer também que seja reconhecido que por conta das disposições da Portaria 802/98 da ANVISA os distribuidores exclusivos de indústrias se equiparam ao estabelecimento industrial. Requer por fim que haja o reconhecimento de que as multas aplicadas têm efeito confiscatório, e que seja feita diligência por fiscal estranho ao feito para comprovar as alegações defensivas. Protesta pela apresentação de todos os meios de prova em direito admitidas, inclusive testemunhal, além da posterior juntada de documentos. Juntou documentos.

Dada vista dos autos aos autuantes, um deles se pronunciou (fls. 471/474) considerando que a menção feita pelo contribuinte a 3 Autos de Infração lavrados em 2010 e 2 lavrados em 2011 tem o

propósito de tentar confundir os julgadores, ao pedir que sejam julgados todos simultaneamente, inclusive aqueles já reconhecidos e pagos ou já julgados, ignorando situações de fato e de direito. Comenta o objeto de cada um dos Autos assinalados.

Quanto à obrigação contida no art. 40 do RPAF, o autuante considera ter sido atendida na forma dos arts. 295-296.

A seu ver o autuado em sua manifestação avançou no sentido de oferecer palpites sobre como deveria ser a ação fiscal, trazendo aos autos o seu próprio demonstrativo de ICMS não recolhido. Considera que a tabela à fl. 459 reflete essa confusão que se quer forçar, pois nela não há qualquer referência às operações praticadas pela empresa ou mesmo ao cálculo feito pelo próprio setor fiscal do estabelecimento, com os campos do suposto valor devido preenchidos de forma totalmente arbitrária, sendo que, para não ficar totalmente descolada da realidade, aquele que a preencheu colocou alguns elementos das autuações, que serviram como meros instrumentos na defesa da “tese da confusão”. Segundo o autuante, aquela tabela, assim como toda a argumentação na qual se baseia, ignora intencionalmente todos os demonstrativos feitos pelo próprio contribuinte e que constam nos autos, e, como aqueles, teria que ser informada em cada item de mercadoria a respectiva Nota Fiscal, bem como a atividade econômica do fornecedor e a informação se a unidade federada de sua situação era, no mês da operação, signatária do Convênio ICMS 76/94, além da questão da incidência ou não, bem assim da outorga ou não de crédito, das contribuições de que trata a Lei federal 10.147/00, a opção de tributação de cada item de mercadoria feita pelo contribuinte, que pode ser diferente para cada item de uma mesma Nota Fiscal, a base de cálculo resultante dessa opção e respectivas margens de valor agregado, quando houver, o somatório por Nota Fiscal da tributação resultante de cada item de mercadoria, o somatório do valor mensal, os efeitos das devoluções de compras e das transferências, o ressarcimento das saídas interestaduais anteriormente antecipadas, além de outros elementos mais esporádicos que podem contribuir para a apuração e recolhimento do tributo. Segundo o autuante, se se quiser saber como foi feito o cálculo do contribuinte, baseado no qual os documentos de arrecadação foram preenchidos, devem ser consultadas as planilhas apresentadas à fiscalização durante a auditoria, à fl. 21.

Quanto aos pedidos e requerimentos do autuado, o fiscal diz que sobre essas questões já discorreu nesta e nas informações prestadas anteriormente, sendo que alguns pleitos não merecem sequer ser citados, pois já foram apreciadas pelos autuantes desde a primeira informação produzida. Considera que, se restava alguma dúvida do caráter meramente protelatório da satisfação do crédito tributário, a terceira contestação apresentada pelo contribuinte, além da que foi feita por via oral na sessão de julgamento, o autuado finaliza com a solicitação de nova diligência, sendo que nos autos não há nada que não esteja fartamente comprovado e não existem questionamentos levantados pelo autuado que não tenham sido apreciados pela fiscalização.

Conclui opinando pela procedência integral do lançamento.

## **VOTO**

Este Auto de Infração acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos por antecipação, “em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto”, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

O autuado apresentou três preliminares de nulidade. Alega falta de clareza da infração imputada, reclamando que a infração é incompreensível, não tendo sido observados os princípios da ampla defesa e do contraditório. Reclama que a leitura da infração consignada neste Auto de Infração não permite a compreensão da irregularidade que teria sido cometida, considerando que tal dificuldade alcança qualquer pessoa de mediana inteligência que labore na área fiscal-tributária, não tendo a fiscalização atendido ao preceito do art. 39 do RPAF, segundo o qual a descrição da infração deve ser clara, precisa e sucinta, sendo que a descrição do fato neste Auto narra que o contribuinte

efetuiu o recolhimento a menos por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, não deixando claro qual o ilícito fiscal que teria sido cometido – se diz respeito a erro na aplicação da alíquota, ou a erro na determinação da base de cálculo, ou a erro na apuração dos valores do imposto, ou se a imputação fiscal se refere a todas aquelas irregularidades. Noutra preliminar, questiona o emprego da lista de preços da *ABCFARMA* para determinação da base de cálculo do imposto. Na terceira preliminar, alega a falta de apresentação das tabelas de preços da *ABCFARMA*.

Na fase de instrução, foi determinada a realização de uma diligência, e no cumprimento daquela diligência um dos autuantes trouxe aos autos uma informação relativa a aspecto atinente à estrita legalidade do lançamento tributário, que é um ato vinculado, ou seja, tem de ser feito sempre de acordo com a lei em sentido lato. O fato é que na informação às fls. 209/211 um dos autuantes deu notícia dos Autos de Infração nº 269182.0001/10-7 e 269182.0003/10-0, que com o presente, de nº 269182.0002/10-3, teriam sido lavrados contra essa empresa sobre o mesmo fato. Numa nova diligência (fls. 267-268), além de uma solicitação visando à juntada de provas, esta Junta solicitou que, em atenção ao mandamento do art. 40 do RPAF, fossem anexadas:

- a) cópia da justificativa a que alude o “caput” do art. 40;
- b) cópia da autorização do Inspetor Fazendário (parte final do art. 40);
- c) cópia dos outros Autos de Infração – AI nº 269182.0001/10-7 e AI nº 269182.0003/10-0 (parágrafo único do art. 40).

Em cumprimento à diligência, um dos autuantes informou (fl. 295) que foram lavrados Autos de Infração distintos porque haviam recebido “solicitação verbal” de prepostos do contribuinte nesse sentido. Não informa quem seriam os prepostos do contribuinte. Diz que os autuantes “solicitaram verbalmente” ao senhor inspetor autorização para assim proceder, tendo obtido autorização igualmente verbal, que agora foi formalizada. O fiscal considera ter agido em sintonia com os princípios da informalidade, da economia processual e do direito de ampla defesa. Juntou uma autorização do inspetor, datada de 31.5.11 (fl. 296), dizendo esta autoridade que havia autorizado a lavratura de mais de um Auto de Infração para um mesmo período fiscalizado, na conclusão da Ordem de Serviço nº 507.623/09, sendo que tal autorização havia sido “concedida verbalmente”.

Na época em que este Auto de Infração foi lavrado, o art. 40 do RPAF previa que, em casos especiais, mediante justificativa circunstanciada do Auditor Fiscal, o inspetor fazendário poderia autorizar a lavratura de mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão, anexando-se a cada Auto cópia da justificativa e da autorização, bem como cópia do outro ou outros Autos de Infração.

Por conseguinte, em princípio, a regra geral era no sentido da vedação de que, numa só ação fiscal, fossem lavrados Autos de Infração distintos. Somente se admitia a lavratura de mais de um Auto de Infração relativamente a uma só ação fiscal “em casos especiais”, mediante justificativa do Auditor Fiscal. Por “justificativa” entenda-se que deveria ser feita uma exposição dos motivos para a prática do ato, demonstrando a boa razão do procedimento. E não bastava uma simples ou qualquer justificativa – a norma previa que ela deveria ser “circunstanciada”, ou seja, a justificativa deveria ser fundamentada, pormenorizada, detalhada, enunciando os motivos determinantes da medida excepcional. Além disso, a justificativa deveria ser “submetida à apreciação do inspetor fazendário”, ou seja, deveria ser redigida e submetida formalmente à apreciação do inspetor fazendário. Havia mais um requisito: que a lavratura de mais de um Auto fosse para “facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão”.

Nada disso foi observado neste caso. É inadmissível a alegação do autuante de que lavrou três Autos porque teria recebido “pedido verbal” de prepostos do contribuinte. Quem foi o preposto?

O art. 40 exigia que fosse anexada a cada Auto uma cópia da justificativa e da autorização. Como anexar aos autos uma justificativa verbal?

O terceiro requisito era no sentido de que tal procedimento somente seria admissível se fosse para facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão. Ora, os três Autos de Infração versam sobre a mesma questão – recolhimento de ICMS a menos nas aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Sendo assim, de que modo a lavratura de três Autos facilitaria a defesa? Muito pelo contrário, tal procedimento dificultou, e muito, o exercício da defesa, porque: *a)* o contribuinte deve ter tido de pagar três honorários advocatícios, tendo o ônus de ter de acompanhar o deslinde de três procedimentos correndo paralelamente; *b)* como os fatos eram um só (recolhimento de ICMS a menos nas aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária) e envolviam os mesmos exercícios (2006 a 2009), corria-se o risco de haver cobrança de imposto em duplicidade ou até em triplicidade, pois foram 3 Autos de Infração, envolvendo os mesmos exercícios.

O nobre fiscal autuante pondera que o procedimento estaria de acordo com os princípios do informalismo, da economia processual e do direito de ampla defesa.

Não está. A economia processual não pode derrogar disposição normativa expressa. Quanto ao informalismo, este é admissível basicamente apenas em favor do sujeito passivo; para os agentes do Estado, impõe-se a observância do devido processo legal, pois o lançamento é um ato vinculado, rigorosamente regrado por lei, não admitindo discricionariedade ou informalidade. No tocante à ampla defesa, nem se cogita dela neste caso, que, sem dúvida, foi dificultada em virtude do procedimento adotado ilegalmente.

Levantei esta questão de ofício, a partir da reclamação do autuado de que houve cerceamento de defesa. E ainda que a defesa não levantasse tal questão, ao ter notícia do fato, mediante informação do próprio autuante, era meu dever apurá-la, haja vista que é dever do julgador atentar para a observância da estrita legalidade do lançamento tributário. No processo administrativo, em se tratando da busca da verdade e do cumprimento da lei, não se aplicam os conceitos de decisões “ultra”, “extra” e “citra petita”. Para a lei ser cumprida não importa se o contribuinte alega ou não a sua incidência. A lei incide independentemente da vontade da parte.

O presente Auto de Infração, de nº 269182.0002/10-3, decorreu de uma ação fiscal autorizada pela Ordem de Serviço nº 507.623/09. Período fiscalizado: 1.1.06 a 31.12.09. Inscrição Estadual do autuado: 45.103.980. Este Auto foi lavrado no dia 24.5.10.

Os Autos de Infração 269182.0001/10-7 (fls. 282/284) e 269182.0003/10-0 (fls. 288/290) decorrem da mesma ordem de serviço. O período fiscalizado é o mesmo. O autuado é o mesmo. A data do Auto é a mesma.

Está configurada flagrante infração ao art. 40 do RPAF. O lançamento tributário é um ato vinculado, ou seja, regrado por lei. A fiscalização não pode proceder como bem queira, mas conforme manda a lei. Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito. É nulo o lançamento efetuado com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da vinculação e dificultando o exercício do direito de defesa.

O procedimento é nulo por inobservância do devido procedimento legal.

Tomo por fundamento o art. 40 do RPAF, c/c o art. 18, II.

A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.



Quanto ao pedido de junção deste com outros autos, por conexão, cumpre observar que não existe previsão nesse sentido no RPAF.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE**

No presente Auto de Infração os autuantes recalcularam o imposto de responsabilidade do sujeito passivo com a utilização do Preço Máximo ao Consumidor – PMC vigente à época da infração e, na falta do PMC, foi aplicada a Margem de Valor Adicionado – MVA, prevista no Convênio ICMS 76/94.

Em relação ao AI nº 269182.0003/10-0, de acordo com os esclarecimentos prestados pelos autuantes no PAF, o autuado recalculou o ICMS relativo às aquisições de medicamentos de estabelecimentos localizados em unidades da Federação signatárias do Convênio ICMS 76/94, que já haviam feito a retenção do imposto quando da saída das mercadorias para a Bahia, aplicando uma redução de base de cálculo de 28,53%, gerando com tal procedimento um suposto saldo credor de ICMS retido, correspondente à diferença de 18,53% da base de cálculo. Esse valor apurado foi objeto de compensação efetuada pelo defendente quando do cálculo do ICMS por antecipação tributária de sua responsabilidade, ou seja, foi lançado a crédito o ICMS retido e a débito o ICMS recalculado dessas aquisições com a redução indevida, na apuração do ICMS antecipação a recolher mensalmente.

Já o AI 269182.0001/10-7, quitado com a Lei de Anistia, trata de erro na soma do imposto apurado pelo autuado; ressarcimento do ICMS lançado equivocadamente pelo autuado no mês de outubro de 2009, tendo em vista que já havia lançado no mesmo exercício; e diferença entre o ICMS informado pelo contribuinte como “pago na barreira” e os registros do sistema de arrecadação.

Tudo conforme descrição dos fatos constantes nos respectivos Autos de Infração.

Quanto ao presente Auto de Infração, bem como em relação aos demais lançamentos que foram efetuados sob o comando da mesma Ordem de Serviço, não se constatou motivo para se entender que houve cobrança em duplicidade.

Na última manifestação apresentada pelo defendente foram indicados dois outros Autos de Infração de números 269182.0001/11-5 e 269182.0002/11-1. Entretanto, os mencionados lançamentos se referem a exercícios distintos com o período que foi objeto de exigência do ICMS neste Auto de Infração.

O defendente alegou que não foi observado o que dispõe o art. 40 do RPAF/BA, por inexistência nos autos da justificativa circunstanciada dos autuantes e da autorização do Inspetor Fazendário para a lavratura de mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado, no sentido de que facilitasse o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão. Entretanto, no caso específico do presente PAF, entendo que não houve prejuízo ao defendente, porque este Auto de Infração trata de fato distinto dos demais Autos lavrados com a mesma ordem de serviço, não se constatando a necessidade de correlação entre os fatos aqui tratados e os levantamentos fiscais efetuados para os demais Autos de Infração.

Entendo que deve ser superada falha processual, e não se decretar a nulidade da autuação, haja vista que a falta de prévia justificativa do motivo da lavratura de mais de um Auto de Infração não trouxe prejuízo à defesa, apenas uma possível repercussão nos controles internos da repartição fiscal. Ademais, a defesa tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar na planilha à fl. 459 dos autos. A separação da autuação não dificultou a defesa, e o contribuinte tem acompanhado normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação aos procedimentos fiscais.

Assim, concluo que não deve ser decretada nulidade da autuação em decorrência da lavratura de mais de um Auto de Infração com a mesma ordem de serviço.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **269182.0002/10-3**, lavrado contra **DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA PANARELLO LTDA.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de março de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/VOTO DISCORDANTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA