

**A. I. Nº** - 298945.0700/14-3  
**AUTUADO** - R. S. A. DISTRIBUIDORA LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSERITA MARIA SOUSA BELITARDO DE CARVALHO  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 09/11/2015

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0218-03/15

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Refeitos os cálculos para excluir notas fiscais comprovadas pelo autuado, o imposto exigido ficou reduzido. 2. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Refeitos os cálculos, mediante revisão efetuada pela autuante, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 23/09/2014, refere-se à exigência de R\$81.274,68 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 07.01.02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de março a novembro de 2009. Valor do débito: R\$22.171,65. Multa de 60%.

Infração 02 – 07.01.02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de fevereiro, março, junho, julho, setembro e dezembro de 2011. Valor do débito: R\$8.420,30. Multa de 60%.

Infração 03 – 02.01.03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Valor do débito: R\$50.682,73. Multa de 60%.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 356 a 374, alegando que discorda das infrações que lhe foram imputadas e apresenta razões de defesa para demonstrar a insubsistência de tais cobranças.

Alega decadência de o Fisco Estadual constituir o crédito tributário relativo aos meses de março a agosto de 2009. Diz que na infração 01, a fiscalização está exigindo o recolhimento de débitos de ICMS relacionados a fatos geradores ocorridos entre março e agosto de 2009, que já se encontram extintos pelo decurso do prazo decadencial. Frisa que em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, o prazo decadencial encontra-se disciplinado no artigo 150, § 4º do CTN, que transcreveu.

Apresenta o entendimento de que, tendo o contribuinte apurado e recolhido o ICMS, reputa-se tacitamente homologado o prévio procedimento realizado pelo sujeito passivo, ao final de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, sendo, conseqüentemente, extinto o crédito tributário, nos termos do art. 156, VII, do CTN. Diz que a disposição legal contida no art. 150, § 4º, do CTN é aplicável quando não houver lei específica que estabeleça prazo decadencial distinto, conforme é deixado expresso nesta disposição legal. Que não é qualquer lei que pode afastar a aplicação deste prazo decadencial previsto no CTN, mas apenas lei complementar. Isso porque, a matéria atinente à decadência de tributos é reservada a esta espécie de lei, conforme previsto no art. 146, III, b, Constituição de 1988. Se lei estadual estabelecer prazo distinto ao previsto no CTN, inevitavelmente irá de encontro aos ditames constitucionais, razão pela qual, nesta hipótese, não deve ser afastado o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Afirma que no presente caso, na data em que ocorreu a ciência do Auto de Infração (01/10/2014), quando deve ser reputado definitivamente constituído o crédito tributário, já havia transcorrido mais de 05 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores do ICMS relativo às competências de março a agosto de 2009, de modo que houve, indiscutivelmente, o decurso do prazo decadencial.

Ressalta que em todas as competências objeto do Auto de Infração, não deixou de efetuar pagamento antecipado de ICMS, tanto que a infração 01, apontada pela Fiscalização, apenas revela a exigência de diferenças a recolher do imposto. Assim, ainda que tenha havido pagamento a menos, o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN não pode ser afastado no presente caso, conforme jurisprudência pacífica do STJ. Conclui que os créditos tributários relativos ao período compreendido entre março e agosto de 2009 encontram-se extintos pela decadência, em observância ao exposto no art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII do CTN.

No mérito, quanto à infração 01, como mencionado na autuação, informa que no decorrer do exercício de 2009 desenvolvia atividade no comércio varejista de produtos farmacêuticos, tendo sido realizada a apuração do ICMS supostamente devido com base nas informações constantes nas notas fiscais de aquisição das mercadorias e registradas nos seus livros de Registros de Entradas. Entretanto, diversos equívocos macularam os levantamentos realizados pelo agente fazendário, a saber:

- A) Foram indevidamente consideradas na apuração notas fiscais de devolução de mercadorias emitidas pelos próprios fornecedores.
- B) Inadvertidamente, a autuante considerou algumas operações na apuração do ICMS-ST do mês de novembro de 2009, data da emissão das notas fiscais, a despeito de as mercadorias terem ingressado no estabelecimento autuado apenas em dezembro daquele ano.
- C) A Fiscalização pretende exigir o ICMS-ST sobre algumas compras de mercadorias já alcançadas pela substituição tributária.
- D) O método de apuração adotado pela autuante, em relação a diversas operações interestaduais, está equivocado, pois a fórmula aplicada na planilha acabou por majorar indevidamente a base de cálculo do ICMS-ST.

Assegura que, depois de realizados os ajustes no levantamento fiscal, essa Junta de Julgamento Fiscal perceberá que, em verdade, o impugnante recolheu a mais o ICMS-ST no exercício de 2009, conforme demonstra a planilha, intitulada *Planilha apuração 2009 – retificada*, constante do CD anexo (doc. 02).

Prosseguindo, o defendente faz uma abordagem individualizada dos argumentos acima enumerados.

A) A EQUIVOCADA INCLUSÃO DE VALORES REFERENTES ÀS NOTAS DE DEVOLUÇÃO

Diz que foi constatado no levantamento fiscal, que houve inadvertida inclusão de notas fiscais que acobertaram a devolução de mercadorias, emitidas pelos próprios fornecedores (doc. 03 – fls. 391/395). Trata-se das notas fiscais de entrada números 2400 e 2600, emitidas pelo DISTR DE MEDIC

STA CRUZ LTDA., nas quais consta expressamente que a natureza destas operações é *Devolução de Vendas*. Não tendo o estabelecimento autuado recebido tais produtos, obviamente não há que se falar em recolhimento do ICMS-ST, diante do que requer sejam essas operações excluídas do levantamento fiscal.

B) OPERAÇÕES CONSIDERADAS NA APURAÇÃO DO ICMS-ST EM COMPETÊNCIA DIVERSA DA CORRETA.

Alega que o Fisco Estadual incluiu quatro notas fiscais na apuração do mês de novembro de 2009, embora as mercadorias correspondentes tenham ingressado no estabelecimento do impugnante apenas no mês subsequente, ou seja, em dezembro de 2009, sendo essa, portanto, a competência em que tais operações deveriam ter sido consideradas.

Provavelmente, o equívoco decorreu do fato de a autuante ter partido da premissa de que os produtos foram recebidos pelo estabelecimento autuado no próprio mês da emissão das notas fiscais. No entanto, as mercadorias, acobertadas pelas notas fiscais 6975, 2723, 2768 e 379829, entraram no estabelecimento entre os dias 17 e 26 de dezembro, conforme atesta o livro Registro de Entrada desta competência (doc. 04 – fls. 411/412).

Afirma que o lapso cometido pela autuante, de considerar tais operações na competência anterior à qual é devido o ICMS-ST, acabou distorcendo indevidamente a base de cálculo do ICMS-ST no mês de novembro (mês anterior ao ingresso da mercadoria), contribuindo para a apuração de um suposto recolhimento a menos pelo impugnante.

Para a correção do equívoco cometido pela Autoridade Fiscal, alega que se torna imperiosa a exclusão das notas fiscais nº 6975, 2723, 2768 e 379829 do levantamento, conforme planilha retificadora que elaborou.

C) INDEVIDA INCLUSÃO DE OPERAÇÕES COM MERCADORIAS JÁ ALCANÇADAS PELA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO LEVANTAMENTO FISCAL

Além dos argumentos acima mencionados, o impugnante alega que identificou que foram incluídos na apuração valores correspondentes a operações com mercadorias já tributadas pelo ICMS-ST, não havendo, assim, que se falar em recolhimento pelo autuado. Se o produto é sujeito à substituição tributária no estado da Bahia e o imposto já foi devidamente antecipado em etapa anterior, não há incidência do ICMS nas demais etapas ocorridas dentro do mesmo Estado, conforme disciplinado pelo art. 9º da Lei n. 7.014/96, segundo o qual “*Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.*”

Por isso, afirma que devem ser excluídas da apuração da base de cálculo do ICMS-ST devido pelo impugnante, os valores correspondentes às notas fiscais números 363314, 365661 e 368624, ora apresentadas, tendo em vista que o ICMS-ST sobre tais mercadorias foi devidamente recolhido em fase anterior, conforme indicado no campo das informações complementares desses documentos fiscais. (doc. 05).

D) EQUÍVOCOS NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST

Volta a mencionar que, no decorrer do exercício de 2009, desenvolvia atividade no comércio varejista de produtos farmacêuticos. Salienta que, de acordo com o art. 61, inciso I do RICMS/BA vigente à época dos fatos geradores abarcados na autuação, a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária será o preço único ou máximo de venda fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente.

Quanto ao regime de substituição tributária aplicável aos produtos farmacêuticos, diz que o RICMS-BA/97 determina a observância ao Convênio de ICMS 76/94, como disposto no §2º do art. 61 do mencionado Regulamento, que transcreveu.

Diz que o Convênio, por sua vez, estabelece, em sua Cláusula Segunda, que a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor

correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial. Em seguida, em seu § 5º, determina que a base de cálculo do ICMS deve ser reduzida em 10%. Reproduz a Cláusula Segunda do mencionado Convênio.

Afirma que nas operações interestaduais envolvendo produtos farmacêuticos abarcados na ação fiscal, a base de cálculo do ICMS-ST corresponde ao montante resultante da multiplicação do Preço Máximo ao Consumidor (PMC) pela quantidade do produto adquirido na operação, aplicando-se, em seguida, o redutor de 10% assegurado pelo Convênio ICMS 76/94. Ou seja, a base de cálculo deve ser encontrada da seguinte forma:  $BC = PMC \times QUANTIDADE \text{ DO PRODUTO} \times 0,9$ .

Diz que a autuante, ao definir a base de cálculo do ICMS-ST referente às mercadorias adquiridas do Estado de Goiás, adicionou ao cálculo, sem qualquer justificativa, o valor total da própria operação, de acordo com a fórmula adotada pela Autoridade Fiscal na identificação da base de cálculo do ICMS-ST em relação às mencionadas operações:  $BASE \text{ DE CÁLCULO} = PMC \times QUANTIDADE \text{ DO PRODUTO} \times 0,90 + VALOR \text{ DA OPERAÇÃO}$ .

Frisa que a adição indevida do “valor da operação” na base de cálculo do ICMS-ST ocasionou a majoração do imposto devido, e, por conseguinte, a suposta identificação, a partir do cálculo equivocado, de recolhimento a menos do ICMS-ST por parte do impugnante. A título exemplificativo, analisa o cálculo realizado pela Auditora Fiscal para identificação da base de cálculo do ICMS-ST devido em relação à compra de 96 caixas de ROACUTAN 20MG 30 CAPS (C2), adquiridas de fornecedor localizado no Estado de Goiás, operação formalizada através da emissão da nota fiscal nº 17060, em abril de 2009.

Afirma que a adição indevida do valor da operação foi identificada em diversas outras operações, retratadas na *Planilha apuração 2009 – retificada*, provavelmente em decorrência de um erro de fórmula na planilha, tendo em vista que a legislação não deixa qualquer margem de dúvida quanto ao método para determinação da base de cálculo nas operações com tais mercadorias. Entende ser imperiosa a reelaboração do levantamento da fiscalização, para que, quanto às operações com mercadorias com PMC definido, seja expurgado da determinação da base de cálculo o valor da operação.

Com o objetivo de consolidar as alegações acima trazidas, que apontaram equívocos na apuração da base de cálculo do ICMS-ST no exercício de 2009, o impugnante apresenta sua planilha refletindo os ajustes que entende ser cabíveis. Apresenta planilha resumo retificada, organizada por competência, assim como fez a autuante no anexo à autuação (doc. 02). Diz que se observa, após os ajustes, que no exercício de 2009, foi recolhido ICMS a mais no valor de R\$ 2.158,61.

Em relação aos meses de abril, junho, julho, agosto, setembro e novembro, alega que embora apontem pequenos saldos a recolher, está convicto de que não deixou de adimplir com suas obrigações tributárias, sendo provável que as diferenças decorram de outros equívocos cometidos pela Fiscalização, em vista do volume de operações auditadas. Sobre essas diferenças, que totalizam R\$ 933,10, o impugnante informa que continua investigando a origem e se compromete a apresentar as justificativas o mais breve possível, em respeito aos princípios da ampla defesa e do informalismo que regem o processo administrativo fiscal.

Quanto à infração 02, alega que, à semelhança do que ocorreu na infração 01, a apuração do autuante está maculada por inconsistências que precisam ser sanadas, quais sejam:

- A) Foi indevidamente considerada na apuração nota fiscal que acobertou a entrada de produto em bonificação não destinado à revenda;
- B) A Fiscalização pretende exigir o ICMS-ST sobre a entrada de algumas mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária;
- C) Inadvertidamente, a autuante considerou na apuração nota fiscal em que o ICMS-ST já havia sido recolhido pelo impugnante;

- D) A Fiscalização pretende exigir o ICMS-ST sobre algumas compras envolvendo mercadorias que sequer foram adquiridas pelo impugnante.

Passa a analisar, de forma pormenorizada tais inconsistências.

A) DA INCLUSÃO INDEVIDA DE VALOR REFERENTE A PRODUTO DESTINADO À BONIFICAÇÃO

Afirma que, por descuido, a autoridade fazendária incluiu equivocadamente na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, a operação referente a produto recebido, não para revenda, mas, sim, em bonificação.

Diz que a Nota Fiscal nº 1954082 (doc. 11), tem como Natureza da Operação a “Remessa de bonificação/brinde”, o que corrobora com a análise da descrição da mercadoria adquirida, qual seja: “Bicicleta Mountain Bike”. Logo, a mercadoria adquirida é totalmente estranha à atividade econômica desenvolvida pelo impugnante, de modo que não seria sequer razoável cogitar que empresa do ramo de distribuição de medicamentos tenha adquirido uma unidade da referida mercadoria para revenda. Sendo assim, verifica-se que foi equivocada a inclusão do valor referente à nota fiscal nº 1954082 na base de cálculo do ICMS-ST, considerando que a mercadoria não se destinou à revenda, mas, sim, foi oferecida a título de bonificação.

B) DA INCLUSÃO INDEVIDA DE VALORES REFERENTES A OPERAÇÕES ENVOLVENDO MERCADORIA QUE NÃO ESTÁ SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Afirma que algumas notas fiscais, cujos valores das mercadorias foram incluídos pela Autoridade Fiscal na base de cálculo ICMS-ST, na verdade, não estão sujeitas à substituição tributária. Tal equívoco decorreu da indicação na nota fiscal de NCM que não corresponde com a descrição da mercadoria adquirida. É o que passa a analisar.

Tanto da NF nº 623163 (fevereiro/2011) quanto da NF nº 809332 (julho/2011) (doc. 12), extraem-se as seguintes informações: (i) NCM: 38089429; (ii) Descrição da Mercadoria: “GEL ANTI-SEPTICO 60 ML 12 UN - GEL ANTI-SEPTICO NEXCARE”.

Acrescenta que o NCM utilizado nas notas fiscais acima mencionadas corresponde a produto com a seguinte descrição: “*Produtos diversos das indústrias químicas - Inseticidas, rodenticidas, fungicidas, herbicidas, inibidores de germinação e reguladores de crescimento para plantas, desinfetantes e produtos semelhantes, apresentados em formas ou embalagens para venda a retalho ou como preparações ou ainda sob a forma de artigos, tais como fitas, mechas e velas sulfuradas e papel mata-moscas - Outros: - Desinfetantes - Apresentados de outro modo – Outros*”.

Assegura que o NCM utilizado pelo fornecedor foi equivocado, pois não está de acordo com a descrição da mercadoria comercializada. Tal equívoco fez com que a mercadoria fosse considerada como sujeita à substituição tributária. Da análise da descrição da mercadoria comercializada (gel antisséptico), nota-se que o NCM correto a ser utilizado seria 3302.90.90, que corresponde aos “*Óleos essenciais e resinosos; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas - Misturas de substâncias odoríferas e misturas (incluídas as soluções alcoólicas) à base de uma ou mais destas substâncias, dos tipos utilizados como matérias básicas para a indústria; outras preparações à base de substâncias odoríferas, dos tipos utilizados para a fabricação de bebidas - Outras – Outras*”.

Considerando que a NF nº 623163 e a Nota Fiscal nº 809332 envolveram a comercialização de gel antisséptico, entende que tais mercadorias deveriam ter sido enquadradas no NCM nº 33029090, consequentemente, não estão sujeitas ao regime de substituição tributária. Afirma que se torna imperiosa a exclusão do montante referente a essas operações da base de cálculo do ICMS-ST apurada pela Autoridade Fiscal.

C) DA INCLUSÃO EQUIVOCADA DE NOTA FISCAL CUJO VALOR DEVIDO A TÍTULO DE ICMS-ST JÁ HAVIA SIDO DEVIDAMENTE RECOLHIDO

Em relação à NF nº 2053, alega que o valor devido a título de ICMS-ST (R\$ 607,17) foi devidamente recolhido através da GNRE em anexo (doc. 06). Esclarece que o valor constante na GNRE (R\$

863,75) é superior ao valor considerado pela Autoridade Fiscal como devido (R\$607,17), porque, ao recolher o referido imposto, por um lapso, não foi aplicada a redução de 28,53% da base de cálculo, de acordo com o exposto no Decreto nº 11.872/2009, e conforme o fez a Auditora Fiscal, mas sim a redução de 10% de que trata o Convênio ICMS nº 76/94.

Diz que a planilha que elaborou nas razões de defesa, na qual se espelha o comparativo entre o cálculo do ICMS-ST recolhido (R\$ 863,75) e aquele considerado como devido pela Autoridade Fiscal (R\$607,17), sobre a operação objeto da NF nº 2053, que a diferença a mais no recolhimento decorreu da aplicação do redutor da base de cálculo pelo Auditor no percentual de 28,53%, enquanto que para o cálculo da GNRE foi adotado o redutor de apenas 10%. Logo, considerando que o ICMS-ST devido em relação à operação formalizada através da NF nº 2053 foi devidamente recolhido, entende que não há como sustentar a sua manutenção na cobrança formalizada no item 02 da acusação fiscal.

**D) AUSÊNCIA DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES NO DEMONSTRATIVO DOS VALORES SUPOSTAMENTE RECOLHIDOS A MENOR**

Afora as situações acima abordadas, em relação a diversas notas fiscais constantes do levantamento fiscal, o impugnante diz que foi surpreendido com a cobrança contra si dirigida. Informa que, ao tomar ciência do lançamento e iniciar as buscas pelos elementos de prova capazes de afastar a exigência fiscal, não localizou em seus arquivos qualquer sinal de ter realmente adquirido as mercadorias acobertadas por tais documentos, que lhe apontaram como destinatário. Trata-se das seguintes notas fiscais: 28.138; 28.243; 235.845; e 98.119 a 98.128.

Assegura que, embora as notas fiscais tenham sido emitidas em seu nome, o expediente foi realizado unilateralmente pelo emitente, tendo em vista que o contribuinte não solicitou tais mercadorias, nem as recebeu em seu estabelecimento. Desta forma, o impugnante desconfia que, ou houve equívoco nas informações prestadas ao Fisco ou, então, as notas foram emitidas sem o seu conhecimento e as mercadorias tiveram destino desconhecido.

Entende que, em razão dos poderes de polícia conferidos à Administração Tributária, esta poderá comprovar as alegações do impugnante notificando os fornecedores constantes no aludido levantamento para que estes apresentem os recibos de entrega de mercadoria nos quais conste a assinatura do destinatário da carga, bem como exibam as provas do pagamento destas operações, com a indicação do respectivo pagador. Se os emitentes alegam terem entregado tais produtos, cabe ao Fisco obter as provas acerca da efetiva entrega.

Em relação aos comprovantes de entrega dos produtos, ressalta que este item da Nota Fiscal é obrigatório, devendo o canhoto destacável conter a declaração de recebimento da mercadoria, a data em que ela foi recebida pelo adquirente e a assinatura do recebedor. Cita o art. 218 do RICMS/BA e afirma que, após a análise destes documentos, será possível atestar que o impugnante não foi destinatário destas mercadorias, tampouco efetuou os respectivos pagamentos.

Registra, ainda, que o prazo mínimo de guarda destes documentos é de 05 anos, sendo, portanto, exigível a apresentação dos mesmos pelos fornecedores, diante do quanto disposto no art. 144 do RICMS/BA. Que, seguindo o posicionamento ora sustentado, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal, em acertada conclusão referente ao AI 129442.0009/99-6, decidiu questão semelhante. Reproduz a ementa do referido Acórdão.

Sendo assim, o impugnante requer seja o emitente intimado a apresentar a documentação acima mencionada e, caso não a apresente, sejam devidamente excluídos tais valores da base de cálculo do ICMS – ST apurada pela Autoridade Fiscal. Quanto às diferenças remanescentes, informa que persegue buscando as justificativas e se compromete a apresentá-las nos autos o mais breve possível.

**Infração 03:** Alega que a autuante voltou a cometer alguns equívocos na apuração da base de cálculo do ICMS referente à saída das mercadorias do estabelecimento do impugnante no exercício de 2011, a saber:

- a) Foram indevidamente consideradas no levantamento operações em duplicidade.
- b) A Fiscalização pretende exigir o ICMS sobre algumas compras de mercadorias cujo imposto já foi recolhido por conta da substituição tributária.
- c) A Autoridade Fiscal incluiu na apuração do crédito tributário lançado valores referentes a notas fiscais que tiveram o ICMS apurado e recolhido, a despeito de, por um lapso, não ter sido destacado o imposto no campo próprio do documento.

Em seguida, faz uma abordagem individualizada dos argumentos acima mencionados.

A) COBRANÇA DE ICMS EM DUPLICIDADE EM RELAÇÃO A NOTAS FISCAIS EMITIDAS CONTRA A FARMÁCIA MORIMOTO LTDA., EM 28.07.2011.

Diz que, em relação a algumas operações, o imposto foi apurado em duplicidade. Tal fato ocorreu porque, no dia 28.07.2011, o impugnante experimentou problemas técnicos que dificultaram a transmissão dos arquivos digitais de 21 notas fiscais SÉRIE 1, todas endereçadas para a Farmácia Morimoto Ltda.

Imaginando que o procedimento de emissão dos referidos documentos fiscais não havia sido concluído perante os sistemas da SEFAZ, os prepostos do impugnante acabaram emitindo em contingência 21 notas SÉRIE900 para acobertarem as operações, a saber: 001 a 0016; 0018; 0019; 0021; 0022 e 0024. Assegura que todas as notas fiscais – SÉRIE 1 e SÉRIE 900 – foram validadas, passando a falsa impressão de que teriam ocorrido 42 operações, quando, em verdade, foram praticadas apenas 21 operações. Dessa forma, passaram a coexistir notas fiscais em duplicidade, de diferentes sequências. De um lado as de número 7.673 a 7.682, e 7.684 a 7.694; e de outro as notas fiscais 001 a 0016, 0018, 0019, 0021, 0022 e 0024.

Afirma que a inclusão de 21 operações não concretizadas na prática faz com que o imposto seja cobrado sem a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ocasionando elevado ônus a ser suportado pela Impugnante de forma *claramente* indevida. Que a prova da existência de uma operação para cada duas notas fiscais é facilmente constatada pela identidade das informações constantes nesses documentos, como se verifica dos dados indicados no quadro exemplificativo que elaborou.

Acrescenta que todos os 223 itens constantes nas notas fiscais números 000.000.001 e 000.007.673, analisadas a título de exemplo, possuem a mesma descrição dos produtos, mesmos códigos dos produtos, mesmos códigos de barras, as mesmas quantidades foram adquiridas, de modo que não é razoável se entender que tais notas não refletiram a mesma operação. A identidade dos dados se repete em todos os demais casos mencionados acima, conforme provam a planilha e as cópias das notas fiscais em anexo (doc. 07). Todas as 42 notas fiscais estão sendo anexadas à impugnação, com o objetivo de possibilitar que os Julgadores averiguem a veracidade de todas as informações alegadas.

Caso não sejam aceitos os argumentos defensivos apresentados, o impugnante requer seja intimado o destinatário das mercadorias envolvidas nas notas acima indicadas, com base no poder de polícia da Administração Tributária, para confirmar a veracidade das alegações.

B) COBRANÇA DE ICMS EM RELAÇÃO À OPERAÇÃO INTERESTADUAL ENVOLVENDO MERCADORIA SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ESTADO DA BAHIA.

Além do argumento acima mencionado, o impugnante afirma que identificou que foram incluídos na apuração da base de cálculo do ICMS valores correspondentes a operações envolvendo mercadoria sujeita à substituição tributária e, portanto, já tributadas pelo ICMS em operação anterior, não havendo, assim, que se falar em recolhimento do imposto pela Autuada.

Ressalta que o COREGA é uma mercadoria utilizada para uso dentário, destinada à higiene e limpeza e, deste modo, está sujeita à substituição tributária conforme demonstra o item 14.1 do Anexo 88 do RICMS/BA vigente à época c/c Convênio ICMS 76/94, que dispõem sobre a substituição tributária aplicável a produtos farmacêuticos.

Se o produto é sujeito à substituição tributária no Estado da Bahia e o imposto já foi devidamente antecipado em etapa anterior, não há incidência do ICMS nas demais etapas ocorridas dentro do mesmo Estado, conforme disciplinado pelo art. 9º da Lei n. 7.014/96, segundo o qual “*Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.*”

Com o objetivo de comprovar o quanto afirmado, apresenta planilha contendo o total das notas referentes à mercadoria COREGA, bem como notas fiscais de aquisição desta mercadoria, por meio das quais se constata, no campo de informações complementares, o recolhimento do ICMS antecipado em etapa anterior (doc. 08). Desse modo, afirma que também devem ser excluídas da apuração da base de cálculo do ICMS supostamente devido pelo impugnante, os valores correspondentes às notas fiscais que formalizam a saída da mercadoria COREGA do estabelecimento da Impugnante, de acordo com os argumentos acima aduzidos.

C) COBRANÇA INDEVIDA DE ICMS EM RELAÇÃO A NOTAS FISCAIS CUJO IMPOSTO FOI DEVIDAMENTE RECOLHIDO PELA IMPUGNANTE.

Alega que apesar de não ter procedido ao destaque do ICMS nas notas fiscais, registrou o débito do imposto de todas essas operações nos seus livros Registro de Saídas, transportando-os para os correspondentes livros Registro de Apuração (doc. 09). Certamente, a ausência de destaque do imposto nas notas fiscais levou a autuante a concluir precipitadamente pela ausência de recolhimento da exação, o que poderia ter sido evitado se os livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS do período tivessem sido cuidadosamente analisados pela fiscalização.

Com o objetivo de comprovar o recolhimento do ICMS incidente sobre as operações listadas no levantamento da autuante, apresenta planilhas em Excel (uma para cada nota fiscal), nas quais estão enumeradas todas as mercadorias acobertadas por esses documentos, os respectivos débitos do imposto e os totais do ICMS devido para cada nota fiscal (doc. 02).

Informa que ao confrontar o total do imposto incidente sobre cada operação com os registros constantes no livro Registro de Saídas ver-se-á que o lapso formal não importou em qualquer prejuízo ao erário, tendo em vista que o débito do ICMS foi devidamente escriturado, levado para o correspondente livro Registro de Apuração e informado nas Declarações de Apuração Mensal do ICMS (DMA).

Cita como exemplo, o caso da Nota Fiscal 4156 (doc. 10), emitida em 03 de janeiro de 2011, cujo ICMS deixou de ser destacado pelo impugnante e, em virtude disso, foi cobrada a importância de R\$ 5,39. A partir da análise da composição dos valores envolvidos na operação, devidamente detalhados nas planilhas ora apresentadas, infere-se que tal importância está compreendida no total do ICMS, no valor de R\$ 135,43, quantia essa devidamente registrada no livro Registro de Saída do mês de janeiro de 2011, à fl. 01 (R\$ 116,69 + R\$ 18,77).

Informa que o mesmo se repete em relação às demais notas fiscais, o que pode ser facilmente constatado a partir da documentação ora apresentada. Sendo assim, o impugnante requer sejam excluídos os valores correspondentes às tais notas fiscais, tendo em vista que o respectivo ICMS foi devidamente recolhido no momento oportuno, sendo insubsistente a infração que lhe foi imputada.

Por fim, o defendente requer seja reconhecida a decadência do crédito tributário, no que diz respeito às competências de março a agosto de 2009. Também requer o reconhecimento da total improcedência do presente Auto de Infração, em face dos argumentos de fato e de direito apresentados.

Requer, ainda, a juntada posterior de documentos e de razões complementares à defesa, em respeito ao princípio da verdade material, bem como a realização de diligências fiscais para constatação dos fatos alegados.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 899 a 907 dos autos. Apresenta uma síntese das alegações defensivas



Quanto à decadência, comenta sobre a validade do prazo fixado à homologação no §1º do art. 28 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, Lei 3.956 de 11/12/1981, e diz que restou provado ser totalmente descabida a pretensão da defesa de considerar decaído o direito da Fazenda Pública, de constituir os créditos tributários não lançados pelo contribuinte no exercício de 2009.

Quanto ao mérito, informa que no exercício de 2009, o contribuinte estava obrigado a apresentar os arquivos magnéticos SINTEGRA contendo o registro 50, onde devem estar registrados todos os documentos fiscais relativos às suas aquisições. Verificando os arquivos magnéticos entregues pelo contribuinte, constatou que as notas fiscais em tela não foram lançadas. Além disso, a defesa apresenta como prova do lançamento das citadas notas fiscais no mês de dezembro uma cópia do livro de Registro de Entradas, fl. 411, que é diferente daquele que foi entregue à fiscalização, conforme pode ser verificado à fl. 224. Ressalta que a cópia apresentada pela defesa, fl. 411, contém o lançamento da nota fiscal 2723, enquanto a que foi apresentada ao fisco, fl. 224, não. Além disso, informa que a fiscalização, ao receber o livro fiscal em tela autenticou várias de suas folhas, conforme pode ser visto à fl. 224 e outras, enquanto o que foi trazido pela defesa, fls. 411 e 412, não contém a autenticação referida. Deste modo, a autuante diz não acatar as alegações da defesa, mantendo como data de entrada das notas fiscais em tela a data de emissão das mesmas, haja vista a falta de registro das mesmas no arquivo magnético SINTEGRA, bem como a apresentação de cópia do livro de Registro de Entradas que se mostrou diferente daquele apresentado à fiscalização.

Quanto às operações com as notas fiscais 363314, 365661 e 368624, informa que estes documentos fiscais foram emitidos por PROFARMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, CNPJ 45.453.214/0025-29, conforme cópia dos DANFE às fls. 908 a 918. Diz que na planilha de cálculo do ICMS ST elaborada pela fiscalização, fl. 66, onde estão as notas fiscais ora discutidas, se pode ver que o CFOP indicado é 5102, não relacionado a operações sujeitas à antecipação tributária, bem como as NCM citadas, a saber, 21069030, 34012090, 34011110 e 39269040, também não estão relacionadas a operações sujeitas à antecipação do ICMS. Estas mesmas informações podem ser vistas nos DANFEs das notas fiscais em tela às fls. 908 a 918, onde inexistente também o destaque de qualquer valor a título de ICMS antecipação tributária. Portanto, não pode a fiscalização acatar as alegações da defesa ora discutidas.

Quanto ao argumento da de que existem equívocos na determinação da base de cálculo do ICMS devido por antecipação tributária, informa que, verificando a planilha elaborada pela fiscalização, fls. 30 a 72, afirma que houve um erro na construção da fórmula que apura a base de cálculo, ficando, assim, acatada a contestação.

Finalizando a infração 01, informa que, após a análise dos argumentos da defesa, procedeu às correções que julgou pertinentes e, ao final, restou o recolhimento a menos do ICMS nos meses de abril e novembro do exercício de 2009, conforme planilhas às fls. 919 a 931.

Infração 02: Esclarece que, apesar de a defesa não ter se pronunciado, na apuração do ICMS devido por antecipação tributária, planilhas às fls. 76 a 89, equivocou-se na apuração da base de cálculo da seguinte forma:

- a) Quando a base de cálculo é determinada pelo PMC, foi adicionado, indevidamente, o valor da operação, de modo semelhante ao que ocorreu quando da apuração dos valores da infração 01.
- b) Foi concedida, indevidamente, a redução da base de cálculo de 28,53% prevista no Decreto 11.872/09 durante todo o exercício de 2011, quando a autuada só tem direito a este benefício a partir de 26/11/2011, conforme consta dos registros do sistema INC da SEFAZ/BA. Informa que, ao final fará a correção dos equívocos acima aludidos.

Volta a analisar as alegações do autuado:

Diz que o defendente deixou de atentar para o que determina o art.54, I, a, do RICMS, aprovado pelo Decreto 6.284/97, que transcreveu. Afirma ser cristalina a sujeição das operações realizadas a título de bonificação à tributação pelo ICMS. Conclui que a fiscalização ficou impossibilitada de acatar o que pede a defesa.

Sobre a alegação de que foram incluídas como sujeitas à antecipação tributária mercadorias que na verdade, não o são, informa que abstraindo da pretensão defensiva de opor-se à classificação do produto conforme estabelecida pelo próprio fabricante, ressalta o que se pode extrair da denominação do produto em tela: ANTISSEPTICO.

Confrontando a descrição apresentada com o enquadramento pretendido pela defesa para o produto ora discutido, entende que não há a menor possibilidade de classificá-lo segundo a NCM 3302.90.90. Por conseguinte, não acata a alegação da defesa ora analisada.

Ainda combatendo a infração 02, diz que a defesa discorda da inclusão da nota fiscal 2053 nas planilhas onde foi apurado o valor recolhido a menos do ICMS ST, porque o imposto devido foi recolhido por GNRE, conforme cópia às fls. 426.

A autuante informou que foi constatada veracidade da informação trazida pela autuada, e acata o que foi alegado.

Sobre a alegação defensiva de que constatou na apuração dos valores ora discutidos notas fiscais que efetivamente não lhe foram destinadas. Citando as " .... notas fiscais: 28.138; 28.243; 235.845; e 98.119 a 98.128.". Informa que após consultar as planilhas às fls. 76 a 89, verificou que as notas fiscais 28.243 e 98.119 não estão lá elencadas. Quanto às demais notas fiscais, constatou que foram emitidas por fornecedores regulares do autuado, de sorte que, tendo em vista a falta de elementos sólidos que corroborem as alegações apresentadas, só resta à fiscalização manter o que esta posto no Auto de Infração.

Concluída a análise das alegações do autuado quanto à infração 02, informa que procedeu às correções do que considerou procedente conforme planilha às fls. 932, que contém o valor apurado mensalmente, e planilhas às fls. 933 a 940 onde foi apurado o valor da antecipação tributária a recolher por espécie de mercadoria.

Infração 03: Entende que o autuado deveria ter cancelado as notas fiscais que deixaram de dar trânsito às mercadorias. Caso não tivesse sido possível o cancelamento no sistema de emissão de nota fiscal eletrônica, poderia o autuado ter protocolado na SEFAZ/BA um termo relatando a ocorrência. Diz que a fiscalização fica impossibilitada de acatar as alegações aqui apresentadas.

Quanto à alegação defensiva de que foram incluídos na apuração da base de cálculo do ICMS valores correspondentes a operações envolvendo mercadoria sujeita à substituição tributária, citando, em seguida, o produto denominado COREGA, e que este produto "..está sujeito à substituição tributária conforme demonstra o item 14.1 do Anexo 88 do RICMS/BA vigente à época c/c Convênio ICMS 76/94..", informa que o produto em tela tem NCM 3306.90.00, conforme pode ser visto nos DANFE das notas fiscais 92.124 e 92.125, emitidas pelo fabricante, às fls. 941 e 942.

Verificando o Convênio 76/94 encontrou no item XV do seu Anexo Único, os produtos " Preparação para higiene bucal e dentária", estando a mesma descrição presente no art. 353, II, 13.15, para onde nos remete o "..item 14.1 do Anexo n. 88 do RICMS/BA.." citado pela defesa. Diz que foi informado que sob a denominação COREGA se encontram dois produtos distintos, a saber, COREGA LIMPADOR e COREGA FIXADOR. Sobre o produto COREGA LIMPADOR, o fabricante traz o seguinte: a) limpa e elimina 99,9% das bactérias que causam o mau hálito; b) deixa um hálito refrescante de menta e a sensação de limpeza durante todo o dia; c) não arranha a prótese

Partindo destas informações, considera na execução dos procedimentos de auditoria que o produto COREGA TABS, sendo usado para higiene bucal, está sujeito à antecipação tributária, de modo que não o incluiu na apuração do imposto ora discutida, conforme pode ser visto nas planilhas gravadas no CD às fls.13.

Quanto ao produto COREGA FIXADOR diz que o mesmo é usado para fixação de prótese dentária, não havendo qualquer menção ao seu uso que se aproxime, minimamente, de uso para higiene bucal e dentária. Sendo assim, diz que é fácil concluir que o produto COREGA FIXADOR não está sujeito à antecipação do ICMS, o que leva a manter os produtos COREGA FITA ADESIVA, COREGA PO 22G 12 HORAS, COREGA ULTRA CREME 19G, COREGA ULTRA PO 22G e COREGA ULTRA CREME S/SABOR 40G na planilha que apura a saída de mercadorias tributadas normalmente sem o recolhimento do ICMS e, deste modo, não acatando o que pede o autuado.

Finalizando o combate à Infração 03, diz que a defesa alegou que emitiu notas fiscais contendo operações tributadas normalmente pelo ICMS sem fazer o devido destaque do imposto. Informa que foram identificadas as operações com mercadorias tributadas normalmente onde não havia o destaque do imposto e feito o lançamento. A fiscalização, procedeu à análise do *doc. 02* citado, fl. 390. Para tanto, partindo da planilha utilizada originalmente, criou uma nova denominada "*Saidas\_tributadas\_como\_isentas\_2011\_INF\_FISC\_i*", gravada no CD às fls. 956, indicando na coluna C desta planilha, à luz do *doc. 02* da autuada, se houve a comprovação dos lançamentos do ICMS no livro de Registro de Saídas.

Por fim, informa que a fiscalização elaborou a planilha gravada no CD à fl. 956, contendo apenas as operações sujeitas à tributação normal do ICMS e que não tiveram a comprovação do lançamento do imposto feita pelo autuado. Foram impressas, desta última planilha, a primeira folha e as demais que contém o total mensal, conforme fls. 943 a 955.

Intimado sobre a informação fiscal, o defendente se manifestou às fls. 963 a 972. Salienta que, na referida informação Fiscal, mesmo tendo revisto, parcialmente, o lançamento constante da peça acusatória, o que implicou na redução do valor autuado, a autuante tentou, sem fundamentos legais, convencer essa Junta de Julgamento Fiscal da procedência de algumas das exigências consubstanciadas no lançamento.

Diante disso, o autuado informa que limitará a manifestação aos argumentos que não foram acolhidos na Informação Fiscal, demonstrando de forma sucinta as inequívocas razões que comprovam, de forma definitiva, o seu direito. Reitera a alegação de decadência, apresentada na impugnação, quanto aos débitos relativos ao período de março a agosto de 2009, ao argumento de que o Estado da Bahia fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar "*de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte*", através do §1º do art. 28 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, veiculado pela Lei n. 3.956/1981. Diz ser incontestável que, tendo transcorrido mais de cinco anos entre os fatos geradores anteriores a agosto/2009 e a ciência do auto de infração, está fulminado o direito da Fazenda de exigir tais débitos, que foram atingidos pela decadência.

Quanto à infração 01, informa que, analisando o levantamento que ensejou essa infração, verificou que o Fisco Estadual incluiu as notas fiscais n.ºs 6975, 2723, 2768 e 379829 na apuração do mês de novembro de 2009, embora as mercadorias correspondentes tenham ingressado no estabelecimento do defendente apenas no mês subsequente, ou seja, em dezembro de 2009, sendo essa, portanto, a competência em que tais operações deveriam ter sido consideradas.

Com o objetivo de fortalecer as alegações trazidas em sua impugnação, o autuado apresenta, o "*Relatório de Conferência de Lançamentos de Entradas*", referente à competência de dezembro de 2009, extraído do sistema da empresa, por meio do qual é possível constatar que as notas fiscais acima indicadas foram consideradas na apuração do ICMS devido na competência de dezembro de 2009, bem como o comprovante de recolhimento do ICMS, que atesta de forma inequívoca o pagamento do tributo em relação às operações referentes às notas fiscais n.ºs 6975, 2723, 2768 e 379829.

Também informa que apresenta o comprovante de recolhimento referente à competência de novembro de 2009, com o objetivo de comprovar que os livros de Registros de Entrada, apresentados, em anexo, à impugnação, contém a apuração do ICMS considerada no momento do recolhimento do tributo devido.

Diz que ainda não conseguiu identificar a justificativa para a alegada divergência dos registros anexados à impugnação em relação aos apresentados à autuante, mas se compromete a fazê-lo o mais breve possível. Diz que já é possível perceber que, em ambos os documentos, o somatório das bases de cálculo das entradas (R\$ 79.119,08) e, ainda, que não há como contestar que o tributo apurado em dezembro foi recolhido levando em consideração as operações em análise. Entende que a sugerida inconsistência não infirma, portanto, a alegação defensiva aqui tratada, pois, à vista da total correspondência entre o somatório das bases de cálculo e os totais do ICMS-ST informados no LRE e recolhidos em dezembro/2009 e também em novembro de 2009.

Infração 02: Comenta sobre a inclusão indevida de valor referente a produto destinado a bonificação, afirmando que a Nota Fiscal nº 1954082, referiu-se à “Remessa de bonificação/brinde”, o que corrobora com a análise da descrição da mercadoria adquirida, qual seja: “Bicicleta Mountain Bike”. Logo, a mercadoria adquirida é totalmente estranha à atividade econômica desenvolvida pelo impugnante, de modo que não seria sequer razoável cogitar que empresa do ramo de distribuição de medicamentos tenha adquirido uma unidade da referida mercadoria para revenda.

Sobre o art. 54, inciso I, “a” do RICMS/BA citado pela autuante para insistir na manutenção da exigência sobre a referida bonificação, sustentando que tais valores sujeitam-se à incidência do ICMS, o defendente alega que a questão em debate não se refere à incidência ou não do imposto sobre bonificações, mas sim se a operação se submete à incidência do ICMS Substituição Tributária. E é óbvio que não, pois, se a mercadoria não será objeto de novas operações tributadas, não há falar em ICMS-ST. Logo, em relação a essa questão, afirma que a autuação também merece reparo.

Quanto à inclusão indevida de valores referentes a operações envolvendo mercadoria que não está sujeita ao regime de Substituição Tributária, reitera a alegação de que as notas fiscais nºs 623163 (fevereiro/2011) e 809332 (julho/2011) extraem-se as seguintes informações: (i) NCM: 38089429; (ii) Descrição da Mercadoria: “GEL ANTI-SEPTICO 60 ML 12 UN - GEL ANTI-SEPTICO NEXCARE”. Diz que o NCM utilizado pelo fornecedor foi equivocado, pois não está de acordo com a descrição da mercadoria comercializada. Tal equívoco fez com que a mercadoria fosse considerada como sujeita à substituição tributária. Apesar disso, a autuante insiste na classificação equivocadamente adotada pelo fornecedor, invocando em suas alegações a definição da palavra “antisséptico”, extraída de manual farmacêutico.

Diz que a autoridade fiscal afirma não haver “*a menor possibilidade de classificá-lo segundo a NCM 3302.90.90*”, sob a justificativa de que não o conceito obtido no referido manual não se coaduna com a descrição do NCM apontado como correto pela Requerente. Contudo, a Autuante não fez essa mesma comparação entre a descrição do NCM indicado pelo fornecedor na nota fiscal, que compreende os inseticidas e os desinfetantes, com o produto efetivamente adquirido pela Autuada – gel antisséptico.

Admitindo, por hipótese, que não fosse possível enquadrar o gel antisséptico na NCM 3302.90.90, entende que também não se pode considerar como correta a classificação adotada pelo fornecedor – 38089429 – posto ser flagrantemente equivocada. Consequentemente, não há falar em ICMS-ST, já que tal mercadoria não se enquadra na descrição prevista para o NCM informado na nota fiscal, para o qual seria aplicável a antecipação do imposto.

Sobre a ausência de aquisição de mercadorias constantes no demonstrativo dos valores supostamente recolhidos a menos, alega que em relação às notas fiscais nºs 28.138 e 98.128, que remanescem na planilha de apuração apresentada em anexo ao relatório fiscal, o autuado informa que conseguiu obter junto aos fornecedores das mercadorias as respectivas notas fiscais de entrada, por eles emitidas, anulando os efeitos da operação de saída.

Informa que, da análise dos documentos ora apresentados, que a nota fiscal nº 28.138 teve sua saída anulada com a emissão da nota fiscal de entrada nº 847, bem como a nota fiscal nº 98.128

teve a sua saída anulada com a emissão da nota fiscal nº 2319, de modo que, os valores referentes a tais operações devem ser excluídos da apuração do ICMS, tendo em vista que restou inequívoca a ausência de recebimento das mercadorias.

Quanto à impossibilidade de alterar os critérios do lançamento e do direito à redução da base de cálculo, alega que, constituído o crédito tributário e notificado o sujeito passivo, o lançamento passa a ser inalterável, salvo nas hipóteses taxativamente enumeradas no art. 145 do CTN, ou seja, em virtude de contestação administrativa, recurso de ofício e nos casos de revisão do lançamento.

Sobre a situação contemplada no inciso I, diz ser evidente que, em observância ao princípio do *non reformatio in pejus*, se o sujeito passivo impugnar o lançamento, caberá à autoridade julgadora apenas acatar ou não os argumentos de defesa, mantendo a autuação em sua forma original, ou reduzindo o montante exigido.

Em relação à hipótese prevista no inciso II, a legislação do ente tributante pode atribuir ao julgador *ad quem* a competência para rever de ofício a decisão proferida pela instância *a quo*, que tenha sido contrária ao Fisco. Tal previsão, no entanto, autoriza a reforma da decisão de piso, naquilo que tenha sido favorável ao sujeito passivo, mas nunca a modificação do ato de lançamento em desfavor do contribuinte, seja pela mudança de critérios e premissas da autuação, seja pelo saneamento de eventuais irregularidades.

Ressalta que o inciso III do art. 145 c/c o art. 149 traz as hipóteses em que o lançamento pode ser revisto em desfavor do contribuinte. Trata-se das situações em que se apure a existência de fatos não conhecidos ou não provados por ocasião do lançamento, ou que tenham sido intencionalmente ocultados pelo sujeito passivo ou terceiro, nos casos de dolo, fraude e simulação.

Trazendo as considerações acima tecidas para o caso concreto, afirma que o Auto de Infração foi lavrado de modo a contemplar a redução da base de cálculo no percentual de 28,53% durante todo o ano de 2011. Tal entendimento representa um critério jurídico veiculado no lançamento, portanto imutável, salvo se em favor do sujeito passivo. Alega que para a sua surpresa, a Autuante decidiu rever o critério jurídico adotado na ocasião do lançamento, para admitir tal benefício apenas a partir de novembro 2011.

Entende que tal postura não encontra respaldo legal, já que não se tratou de erro de fato não conhecido na ocasião do lançamento, ou ocultado pelo contribuinte de forma fraudulenta. Mas ainda, que a autuante houvesse incorrido em erro de fato, por culpa do autuado, ainda assim a reformulação deste critério jamais poderia ser perpetrada em sede de informação fiscal, como pretendeu a autoridade fiscal, por configurar um lançamento por via transversa, sem a observância das formalidades legais. Diante dos argumentos acima tecidos, requer seja mantido o critério original da autuação no que tange à redução da base de cálculo no percentual de 28,53% para todo o ano de 2011, por ser esse imutável.

Infração 03: O autuado reitera a alegação de que a apuração contém algumas operações que o imposto foi apurado em duplicidade. Tal fato ocorreu porque, no dia 28.07.2011, o defendente experimentou problemas técnicos que dificultaram a transmissão dos arquivos digitais de 21 notas fiscais SÉRIE1, todas endereçadas para a Farmácia Morimoto Ltda.

Imaginando que o procedimento de emissão dos referidos documentos fiscais não havia sido concluído perante os sistemas da SEFAZ, os prepostos do autuado acabaram emitindo em contingência 21 notas SÉRIE900 para acobertarem as operações, a saber: 001 a 0016; 0018; 0019; 0021; 0022 e 0024. Afirma que todas as notas fiscais – SÉRIE1 e SÉRIE900 – foram validadas, passando a falsa impressão de que teriam ocorrido 42 operações, quando, em verdade, foram praticadas apenas 21 operações. Diz que a prova da existência de uma operação para cada duas notas fiscais é facilmente constatada pela identidade das informações constantes nesses documentos, como se verifica dos dados indicados no quadro exemplificativo que elaborou.

Assegura que todos os 223 itens constantes nas notas fiscais nº 000.000.001 e 000.007.673, analisadas a título de exemplo, possuem as mesmas descrições dos produtos, mesmos códigos dos produtos, mesmos códigos de barras, as mesmas quantidades foram adquiridas, de modo que não é razoável se entender que tais notas não refletiram a mesma operação. A identidade dos dados se repete em todos os demais casos mencionados acima, conforme provam a planilha e as cópias das notas fiscais anexas à impugnação.

Caso não sejam aceitos os argumentos ora apresentados, o defendente reitera seja intimado a destinatária das mercadorias envolvidas nas notas acima indicadas, com base no poder de polícia da Administração Tributária, para confirmar a veracidade das alegações.

Em relação ao COREGA, informa que, independente da diferenciação do produto promovida na informação fiscal, reitera que foram incluídos na apuração da base de cálculo do ICMS indevidamente, uma vez que tal mercadoria é sujeita à substituição tributária e, portanto, já foi tributada pelo ICMS em operação anterior, não havendo, assim, que se falar em recolhimento do imposto pelo autuado.

Diz que o COREGA é uma mercadoria utilizada para uso dentário, destinada à higiene e limpeza e, deste modo, está sujeita à substituição tributária conforme demonstra o item 14.1 do Anexo 88 do RICMS/BA vigente à época c/c Convênio ICMS 76/94, que dispõem sobre a substituição tributária aplicável a produtos farmacêuticos. Se o produto é sujeito à substituição tributária no Estado da Bahia e o imposto já foi devidamente antecipado em etapa anterior, não há incidência do ICMS nas demais etapas ocorridas dentro do mesmo Estado, conforme disciplinado pelo art. 9º da Lei n. 7.014/96, segundo o qual *“Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.”*

Além dos documentos comprobatórios apresentados na impugnação, o defendente apresenta planilha indicando todas as notas fiscais de entrada e de saída, demonstrando, desse modo, que a mercadoria é lançada como substituída. Assegura que, em relação às aquisições realizadas dentro do próprio Estado, as mercadorias ora analisadas foram enviadas e recebidas como substituídas e, nos casos de aquisição interestadual, foi recolhido o ICMS da antecipação tributária total, como demonstrado na tabela abaixo e comprovado através dos comprovantes de recolhimento ora apresentados.

Conclui que devem ser excluídos da apuração da base de cálculo do ICMS devido os valores correspondentes às notas fiscais que formalizam a saída da mercadoria COREGA do estabelecimento da Autuada, de acordo com os argumentos acima aduzidos.

Por fim, reitera integralmente os argumentos trazidos na impugnação e pugna para que essa JJF analise os documentos complementares ora apresentados, em respeito ao princípio da verdade material dos fatos e, ao final, acolha os argumentos defensivos dispostos na impugnação e também na manifestação.

Nova informação fiscal foi prestada pela autuante às fls. 990 a 992, dizendo que em relação à alegação de decadência, mantém a mesma posição assumida quando da prestação da sua Informação fiscal.

No mérito, sobre à infração 01, diz que o autuado repete o que apresentou no item 03 de sua peça de defesa quanto à inclusão das notas fiscais 6975, 2723, 2768 e 379829 na apuração do ICMS devido por antecipação tributária recolhido a menos no mês de novembro do exercício de 2009. Acrescenta um documento extra fiscal que denomina *“Relatório de Conferência de Lançamentos de Entradas”*, que nada prova quanto à efetiva data de entrada das mercadorias. Sendo assim, a fiscalização mantém a posição externada na sua Informação Fiscal.

Quanto aos argumentos relacionados à bonificação, diz que o autuado posicionou-se com as mesmas alegações da peça de defesa. Na ausência de novos elementos, a fiscalização mantém o entendimento que consta da sua Informação Fiscal.

Sobre os produtos GEL ANTI-SEPTICO 60 ML 12 UN - GEL ANTI-SEPTICO NEXCARE, fornecidos por 3M DO BRASIL LTDA, CNPJ 45.985.371/0001-08, diz que o defendente apresentou os mesmos argumentos da impugnação inicial, informando que nos documentos fiscais que emitiu têm os produtos citados a NCM 3808.94.29. Não tendo a fiscalização encontrado argumentos novos capazes de modificar o seu entendimento sobre a matéria, mantém o que foi posto na Informação fiscal.

Diz que o impugnante repete o que está posto na peça de defesa relativamente à inclusão das notas fiscais 28.138 e 98.128 na apuração da Infração 02. Agora, alega que as mercadorias constantes destas notas fiscais foram devolvidas através das notas fiscais 847 e 2319 emitidas pelo fornecedor. Verificando a nota fiscal de número 28.123 tem data de emissão de 28/09/2011, enquanto que aquela que corresponderia à devolução dos produtos, nota fiscal 847, fls. 978, tem data de emissão de 26/11/2011. A nota fiscal de número 98.128 foi emitida em 22/02/2011, enquanto a nota fiscal 2319, que supostamente prestou-se à devolução dos produtos, tem data de emissão de 25/04/2011. Ressalta que em ambos os casos há um lapso temporal de quase sessenta dias, o que comprova que as mercadorias entraram no estabelecimento autuado que, deste modo, deveria ter feito o recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária. Sendo assim, mantém o que foi assentado em nossa Informação Fiscal.

No que concerne aos argumentos constantes no sub item 04.4 da manifestação, em que ataca a apuração da antecipação tributária pela fiscalização, informa que, após análise dos argumentos constantes do item 04 da peça de defesa, quando da prestação da informação fiscal a fiscalização, após análise da impugnação da autuada, constatou que havia sido concedida, indevidamente, a redução da base de cálculo de 28,53% prevista no Decreto 11.872/09 durante todo o exercício de 2011, quando o autuado só tem direito a este benefício a partir de 26/11/2011, conforme consta dos registros do sistema INC da SEFAZ/BA. Deste modo, a fiscalização procedeu às correções do que considerou procedente conforme planilha às fls. 932, que contém o valor apurado mensalmente, e planilhas às fls. 933 a 940 onde foi apurado o valor da antecipação tributária a recolher por espécie de mercadoria. Portanto, considerando que a autuada em sua peça de defesa fez a impugnação da Infração 02, não há porque invocar o art. 145 do CTN para contestar os novos valores apurados para a infração em tela.

Sobre a alegação de que houve “cobrança de ICMS em duplicidade em relação a Notas Fiscais emitidas contra a Farmácia Morimoto Ltda., em 28/07/2011”, diz que só resta à fiscalização manter o que está em sua informação fiscal.

Quanto ao produto COREGA, também diz que mantém o que esta em sua informação fiscal.

## **VOTO**

O autuado alegou que ocorreu a decadência de o Fisco Estadual constituir o crédito tributário relativo aos meses de março a agosto de 2009. Disse que na infração 01, a fiscalização está exigindo o recolhimento de débitos de ICMS relacionados a fatos geradores ocorridos entre março a agosto de 2009, que já se encontram extintos pelo decurso do prazo decadencial. Afirmou que em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, o prazo decadencial encontra-se disciplinado no artigo 150, § 4º do CTN, que transcreveu.

Analisando a preliminar de decadência suscitada pelo defendente, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente a fatos ocorridos no exercício de 2009, foi alegado pelo defendente que o fisco não exerceu de forma tempestiva o seu direito de constituir o crédito tributário, fundamentando a sua alegação no art. 150, § 4º, do CTN, o que leva ao entendimento de que, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial começa da data do fato gerador.

Observe que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:

**Art. 150** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

**§ 4º** Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2009 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2014. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 23/09/2014, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

No mérito, as infrações 01 e 02 tratam de recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária.

Tratando-se de aquisição interestadual de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, os prazos para recolhimento do imposto são os previstos no art. 125, II, “b” da Lei 7.014/96, ou seja, na entrada da mercadoria no território deste Estado, ou até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada, a depender, se o contribuinte está ou não credenciado.

Quanto à infração 01 o defendente alegou que diversos equívocos macularam os levantamentos realizados pelo agente fazendário, a saber:

- A) Foram indevidamente consideradas na apuração notas fiscais de devolução de mercadorias emitidas pelos próprios fornecedores;
- B) Inadvertidamente, a autuante considerou algumas operações na apuração do ICMS-ST do mês de novembro de 2009, data da emissão das notas fiscais, a despeito de as mercadorias terem ingressado no estabelecimento autuado apenas em dezembro daquele ano. As mercadorias, acobertadas pelas notas fiscais 6975, 2723, 2768 e 379829, entraram no estabelecimento entre os dias 17 e 26 de dezembro.
- C) A Fiscalização pretende exigir o ICMS-ST sobre algumas compras de mercadorias já alcançadas pela substituição tributária;
- D) O método de apuração adotado pelo autuante, em relação a diversas operações interestaduais, está equivocado, pois a fórmula aplicada na planilha acabou por majorar indevidamente a base de cálculo do ICMS-ST.

Sobre a primeira alegação, nas notas fiscais de entrada de números 2400 e 2600, emitidas em março de 2009, pelo DISTR DE MEDIC STA CRUZ LTDA. (fls. 391/395), consta expressamente que a natureza destas operações é *Devolução de Vendas*. Neste caso, entendo que assiste razão ao defendente, haja vista que, não tendo o autuado recebido tais mercadorias, não há que se falar em recolhimento do ICMS-ST, por isso, essas operações deveriam ser excluídas do levantamento fiscal mês 03/2009. Entretanto, após o refazimento dos cálculos não foi apurado débito no mês de março de 2009, conforme fl. 919 dos autos.

Quanto à segunda alegação, na informação fiscal, a autuante esclareceu que no exercício de 2009, o contribuinte estava obrigado a apresentar os arquivos magnéticos SINTEGRA contendo o



registro 50, onde devem estar registrados todos os documentos fiscais relativos às suas aquisições. Verificando os arquivos magnéticos entregues pelo contribuinte, constatou que as notas fiscais em tela (6975, 2723, 2768 e 379829) não foram lançadas. Além disso, a defesa apresenta como prova do lançamento das citadas notas fiscais no mês de dezembro uma cópia do livro de Registro de Entradas, fl. 411, que é diferente daquele que foi entregue à fiscalização, conforme pode ser verificado à fl. 224. Ressalta que a cópia apresentada pela defesa, fl. 411, contém o lançamento da nota fiscal 2723, enquanto a que foi apresentada ao fisco, fl. 224, não. Além disso, informa que a fiscalização, ao receber o livro fiscal em tela autenticou várias de suas folhas, conforme pode ser visto à fl. 224 e outras, enquanto o que foi trazido pela defesa, fls. 411 e 412, não contém a autenticação referida. Deste modo, a autuante disse que não acatou as alegações da defesa, mantendo como data de entrada das notas fiscais em tela a data de emissão das mesmas, haja vista a falta de registro das mesmas no arquivo magnético SINTEGRA, bem como a apresentação de cópia do livro de Registro de Entradas que se mostrou diferente daquele apresentado a esta fiscalização.

Efetivamente, na folha do livro Registro de Entradas apresentado à fiscalização, fl. 224, não constavam as notas fiscais em questão, o que demonstra o acerto da autuação, tendo em vista que após o início da ação fiscal fica excluída a espontaneidade de o contribuinte regularizar pendências em sua escrituração fiscal.

Em relação à terceira alegação, a autuante esclareceu que na planilha de cálculo do ICMS ST elaborada pela fiscalização à fl. 66, estão as notas fiscais 363314, 365661 e 368624, documentos que foram emitidos por PROFARMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, e se pode ver que o CFOP indicado é 5102, não relacionado a operações sujeitas à antecipação tributária, bem como os códigos de NCM citados, a saber, 21069030, 34012090, 34011110 e 39269040, também não estão relacionadas a operações sujeitas à antecipação do ICMS. Estas mesmas informações podem ser vistas nos DANFES das notas fiscais em tela às fls. 908 a 918, onde inexistem também o destaque de qualquer valor a título de ICMS antecipação tributária. Portanto, concordo com a autuante quando não acatou a alegação de defesa.

Quanto ao argumento defensivo de que existem equívocos na determinação da base de cálculo do ICMS devido por antecipação tributária, a autuante reconheceu que houve erro na construção da fórmula que apura a base de cálculo. Após a análise dos argumentos da defesa, procedeu às correções e, ao final, restou o recolhimento a menos do ICMS nos meses de abril e novembro do exercício de 2009, conforme planilhas às fls. 919 a 931.

Observo que após a revisão efetuada pela autuante, foram acatados parcialmente os argumentos e documentos fiscais apresentados para comprovar as alegações defensivas, ficando reduzido o débito originalmente apurado. Assim, após a exclusão no levantamento fiscal das notas fiscais comprovadas pelo defendente, o imposto originalmente apurado ficou reduzido para R\$2.461,57 referente ao mês 04/2009 e R\$3.655,52 correspondente ao mês 11/09, totalizando R\$6.117,09.

Acolho os novos demonstrativos elaborados pela autuante e concluo pela subsistência parcial da infração 01, no valor total de R\$6.117,09 conforme demonstrativos à fl. 920.

Quanto à infração 02, o defendente alegou que, à semelhança do que ocorreu na infração 01, a apuração da autuante está maculada por inconsistências que precisam ser sanadas, quais sejam:

- A) Foi indevidamente considerada na apuração nota fiscal que acobertou a entrada de produto em bonificação não destinado à revenda;
- B) A Fiscalização pretende exigir o ICMS-ST sobre a entrada de algumas mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária;
- C) Inadvertidamente, o autuante considerou na apuração nota fiscal em que o ICMS-ST já havia sido recolhido pelo impugnante;

- D) A Fiscalização pretende exigir o ICMS-ST sobre algumas compras envolvendo mercadorias que sequer foram adquiridas pelo impugnante.

Sobre o primeiro item, o defendente informou que a Nota Fiscal nº 1954082 (doc. 11 - fl. 882), tem como Natureza da Operação a “Remessa de bonificação/brinde”, o que corrobora com a análise da descrição da mercadoria adquirida, qual seja: “Bicicleta Mountain Bike”. Logo, a mercadoria adquirida é totalmente estranha à atividade econômica desenvolvida pelo impugnante, de modo que não seria sequer razoável cogitar que empresa do ramo de distribuição de medicamentos tenha adquirido uma unidade da referida mercadoria para revenda. Sendo assim, afirma que foi equivocada a inclusão do valor referente à nota fiscal nº 1954082 na base de cálculo do ICMS-ST, considerando que a mercadoria não se destinou à revenda.

Observo que o regime de substituição tributária consiste na transferência de responsabilidade de um contribuinte para outro em relação ao um fato gerador do tributo que vai ocorrer posteriormente. É a chamada “substituição tributária para frente” ou progressiva.

Na antecipação tributária o contribuinte faz o recolhimento antecipado do que incidirá nas operações que ainda realizará. Em relação às aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação pela legislação estadual prevê, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subseqüentes, que cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Neste caso, se não vai haver operação subseqüente não há que se falar em antecipação do ICMS.

Considerando que o autuado não tem como atividade o comércio de bicicletas, sendo essa mercadoria adquirida estranha à atividade econômica do defendente, e não ficando caracterizado que houve revenda, não cabe exigir a antecipação tributária sobre a bicicleta constante na Nota Fiscal 1954082, devendo ser excluído o valor de R\$44,84 do débito apurado às fls. 932/933 do PAF.

Sobre a segunda alegação, o defendente afirmou que na NF nº 623163 (fevereiro/2011) e na NF nº 809332 (julho/2011) (doc. 12 – fls. 886/891), extraem-se as seguintes informações: (i) NCM: 38089429; (ii) Descrição da Mercadoria: “GEL ANTI-SEPTICO 60 ML 12 UN - GEL ANTI-SEPTICO NEXCARE”. Assegura que o NCM utilizado pelo fornecedor foi equivocado, pois não está de acordo com a descrição da mercadoria comercializada. Tal equívoco fez com que a mercadoria fosse considerada como sujeita à substituição tributária. O NCM correto a ser utilizado seria 3302.90.90, ou seja, as mercadorias deveriam ter sido enquadradas no referido NCM, conseqüentemente não estariam sujeitas ao regime de substituição tributária.

A autuante informou que após analisar a descrição apresentada com o enquadramento pretendido pela defesa para o produto ora discutido, não há a menor possibilidade de classificá-lo segundo a NCM 3302.90.90. Por isso não acatou a alegação da defesa ora analisada.

Observo que em caso de dúvidas sobre a correta classificação fiscal de mercadorias, o interessado deve encaminhar consulta à unidade da Receita Federal do seu domicílio fiscal, formulando a referida consulta por escrito, haja vista que a solução de consultas sobre classificação fiscal de mercadorias é de competência da Receita Federal do Brasil (RFB), por intermédio da Coordenação-Geral do Sistema Aduaneiro e da Superintendência Regional da Receita Federal.

Dessa forma, não há como fazer alterações nos códigos de NCM constantes em documentos fiscais, acatando as alegações do Contribuinte. Por isso, acompanho o posicionamento do autuante em não acatar as alegações defensivas.

Quanto ao argumento defensivo de que houve inclusão indevida no levantamento fiscal da Nota Fiscal nº 2053, porque o imposto devido foi recolhido por GNRE, conforme cópia às fls. 426, o autuante informou que foi constatada veracidade da informação trazida pelo autuada, e acatou o que foi alegado.

Sobre a alegação defensiva de que constatou na apuração dos valores ora discutidos notas fiscais que efetivamente não lhe foram destinadas. Citando as " .... notas fiscais: 28.138; 28.243; 235.845; e 98.119 a 98.128.", a autuante informou que após consultar as planilhas às fls. 76 a 89, verificou que as notas fiscais 28.243 e 98.119 não estão lá elencadas. Quanto às demais notas fiscais, constatou que foram emitidas por fornecedores regulares do autuado, de sorte que, tendo em vista a falta de elementos sólidos que corroborem as alegações apresentadas, só resta à fiscalização manter o que está posto no Auto de Infração.

Quanto à base de cálculo a autuante informou que nos casos em que foi apurada utilizando o PMC, foi adicionado, indevidamente, o valor da operação, de modo semelhante ao que ocorreu quando da apuração dos valores da infração 01. Também informou que foi concedida, indevidamente, a redução da base de cálculo de 28,53% prevista no Decreto 11.872/09 durante todo o exercício de 2011, quando o autuado só tem direito a este benefício a partir de 26/11/2011, conforme consta dos registros do sistema INC da SEFAZ/BA.

Sobre a ausência de aquisição de mercadorias constantes no demonstrativo em que foram apurados valores recolhidos a menos, o defendente alegou que em relação às notas fiscais nºs 28.138 e 98.128, conseguiu obter junto aos fornecedores das mercadorias as respectivas notas fiscais de entrada, por eles emitidas, anulando os efeitos da operação de saída.

Informa que, da análise dos documentos ora apresentados, a nota fiscal nº 28.138 teve sua saída anulada com a emissão da nota fiscal de entrada nº 847, bem como a nota fiscal nº 98.128 teve a sua saída anulada com a emissão da nota fiscal nº 2319, de modo que, os valores referentes a tais operações devem ser excluídos da apuração do ICMS, tendo em vista que restou inequívoca a ausência de recebimento das mercadorias.

A autuante informou que a nota fiscal de número 28.123 tem data de emissão de 28/09/2011, enquanto que aquela que corresponderia à devolução dos produtos, nota fiscal 847, fls. 978, tem data de emissão de 26/11/2011. A nota fiscal de número 98.128 foi emitida em 22/02/2011, enquanto a nota fiscal 2319, que supostamente prestou-se à devolução dos produtos, tem data de emissão de 25/04/2011. Ou seja, em ambos os casos há um lapso temporal de quase sessenta dias, o que comprova que as mercadorias entraram no estabelecimento autuado. Dessa forma, a conclusão da autuante é de que o defendente deveria ter feito o recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária. Sendo assim, mantém o que foi assentado na informação fiscal anterior.

Não acompanho o posicionamento da autuante, tendo em vista que no caso de desfazimento do negócio ou devolução de mercadorias, o contribuinte tem direito ao ressarcimento do imposto anteriormente antecipado. Neste caso, em razão do decurso do tempo, não é razoável que o contribuinte seja obrigado a recolher o imposto e depois se creditar do valor recolhido. Portanto, deve ser excluído do débito apurado no mês de fevereiro de 2011 (fl. 934) o valor de R\$60,29 correspondente à NF 98.128, excluindo-se também, o valor de R\$225,19 do débito apurado no mês de setembro de 2011 (fl. 940), referente à NF 28.138.

A autuante procedeu às correções do que considerou procedente conforme planilha às fls. 932, que contém o valor apurado mensalmente, e planilhas às fls. 933 a 940 onde foi apurado o valor da antecipação tributária a recolher por espécie de mercadoria.

Acato as conclusões e demonstrativos elaborados pelo autuante, com a exclusão do imposto relativo à antecipação tributária sobre a bicicleta constante na Nota Fiscal 1954082 e as NFs 98.128 e 28.138 ou seja, excluído-se R\$44,84 e R\$60,29 do débito apurado às fls. 932/933 do PAF, o débito relativo ao mês de fevereiro de 2011 fica reduzido de R\$4.042,50 para R\$3.937,37. Quanto ao mês de setembro de 2011, com a exclusão do valor de R\$225,19 o débito fica reduzido de R\$5.679,91 para R\$5.454,72

Dessa forma, o valor total desta infração 02 fica alterado para R\$16.856,60, sendo R\$3.937,37 (fevereiro/2011), R\$5.821,65 (março/2011), R\$1.642,86 (junho/2011) e R\$5.454,72 (setembro/2011), apurado de acordo com as planilhas às fls. 932 a 940.

Na manifestação apresentada o defendente comentou sobre a impossibilidade de alterar os critérios do lançamento e do direito à redução da base de cálculo, alegando que, constituído o crédito tributário e notificado o sujeito passivo, o lançamento passa a ser inalterável, salvo nas hipóteses taxativamente enumeradas no art. 145 do CTN, ou seja, em virtude de contestação administrativa, recurso de ofício e nos casos de revisão do lançamento.

Sobre esta alegação, conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo”.

Quando se constata a existência de erro na apuração do imposto devido, por meio de diligência ou revisão fiscal efetuada pelo autuante ou Auditor Fiscal estranho ao feito, é providenciada a necessária correção e intimação imediata ao sujeito passivo quanto à mencionada correção, o que foi observado neste PAF.

Considerando que houve **agravamento** em virtude do aumento do valor do débito apurado e, sendo é vedado, no julgamento, majorar os valores originalmente lançados no Auto de Infração, neste caso, deve ser mantida a parcela relativa ao valor lançado originariamente, totalizando R\$8.420,30, podendo o defendente recolher a diferença encontrada, antes de novo procedimento fiscal.

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

O autuado alegou que o autuante voltou a cometer alguns equívocos na apuração da base de cálculo do ICMS referente à saída das mercadorias do estabelecimento do impugnante no exercício de 2011, a saber:

- a) Foram indevidamente consideradas no levantamento operações em duplicidade.
- b) A Fiscalização pretende exigir o ICMS sobre algumas compras de mercadorias cujo imposto já foi recolhido por conta da substituição tributária.
- c) A Autoridade Fiscal incluiu na apuração do crédito tributário lançado valores referentes a notas fiscais que tiveram o ICMS apurado e recolhido, a despeito de, por um lapso, não ter sido destacado o imposto no campo próprio do documento.

Sobre a primeira alegação, concordo com a conclusão da autuante de que o autuado deveria ter cancelado as notas fiscais que deixaram de dar trânsito às mercadorias. Caso não fosse possível o cancelamento no sistema de emissão de nota fiscal eletrônica, poderia o autuado ter protocolado na SEFAZ/BA um termo relatando a ocorrência. Como não houve qualquer providência antes da ação fiscal, a Fiscalização ficou impossibilitada de acatar as alegações apresentadas.

Quanto à alegação defensiva de que foram incluídos na apuração da base de cálculo do ICMS valores correspondentes a operações envolvendo mercadoria sujeita à substituição tributária...", citando em seguida o produto denominado COREGA, e que este produto "...está sujeito à substituição tributária conforme demonstra o item 14.1 do Anexo n. 88 do RICMS/BA vigente à época c/c Convênio ICMS 76/94..", informa que o produto em tela tem NCM 3306.90.00, conforme pode ser visto nos DANFE das notas fiscais 92.124 e 92.125, emitidas pelo fabricante, às fls. 941 e 942.

A autuante informou que o Convênio 76/94, no item XV do seu Anexo Único, os produtos "Preparação para higiene bucal e dentária", apresentam a mesma descrição constante no art. 353, II, 13.15, para onde nos remete o "...item 14.1 do Anexo n. 88 do RICMS/BA.." citado pela defesa. Sob a denominação COREGA disse que se encontram dois produtos distintos, a saber, COREGA LIMPADOR e COREGA FIXADOR. Sobre o produto COREGA LIMPADOR, o fabricante traz o

seguinte: a) limpa e elimina 99,9% das bactérias que causam o mau hálito; b) deixa um hálito refrescante de menta e a sensação de limpeza durante todo o dia; c) não arranha a prótese

Partindo destas informações, considera na execução dos procedimentos de auditoria que o produto COREGA TABS, sendo usado para higiene bucal, está sujeito à antecipação tributária, de modo que não o incluiu na apuração do imposto ora discutida, conforme pode ser visto nas planilhas gravadas no CD às fls.13.

Quanto ao produto COREGA FIXADOR disse que o mesmo é usado para fixação de prótese dentária, não havendo qualquer menção ao seu uso que se aproxime, minimamente, de uso para higiene bucal e dentária. Sendo assim, diz que é fácil concluir que o produto COREGA FIXADOR não está sujeito à antecipação do ICMS, o que leva a manter os produtos COREGA FITA ADESIVA, COREGA PO 22G 12 HORAS, COREGA ULTRA CREME 19G, COREGA ULTRA PO 22G e COREGA ULTRA CREME S/SABOR 40G na planilha que apura a saída de mercadorias tributadas normalmente sem o recolhimento do ICMS e, deste modo, não acatando o que pede o autuado.

Acompanho o entendimento da autuante de que Corega Fixador é uma fita adesiva fixadora de dentadura, ou seja, funciona como fixador de próteses dentárias, tendo a função de proporcionar ajuste firme das próteses, com melhor aderência. Neste caso, não se confunde com o produto destinado à higiene bucal.

Quanto à terceira alegação, o defendente afirmou que apesar de não ter procedido ao destaque do ICMS nas notas fiscais, registrou o débito do imposto de todas essas operações nos seus livros Registro de Saídas, transportando-os para os correspondentes livros Registro de Apuração (doc. 09). Certamente, a ausência de destaque do imposto nas notas fiscais levou o autuante a concluir precipitadamente pela ausência de recolhimento da exação, o que poderia ter sido evitado se os livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS do período tivessem sido cuidadosamente analisados pela fiscalização.

Citou como exemplo, o caso da Nota Fiscal 4156 (doc. 10), emitida em 03 de janeiro de 2011, cujo ICMS deixou de ser destacado pelo impugnante e, em virtude disso, foi cobrada a importância de R\$ 5,39. A partir da análise da composição dos valores envolvidos na operação, devidamente detalhados nas planilhas ora apresentadas, infere-se que tal importância está compreendida no total do ICMS, no valor de R\$ 135,43, quantia essa devidamente registrada no livro Registro de Saída do mês de janeiro de 2011, à fl. 01 (R\$ 116,69 + R\$ 18,77). Informou que o mesmo se repete em relação às demais notas fiscais.

Na Informação fiscal a autuante disse que foram identificadas as operações com mercadorias tributadas normalmente. Que procedeu à análise do *doc. 02* citado pelo defendente (fl. 390) e, partindo da planilha utilizada originalmente, criou uma nova gravada no CD às fls. 956, indicando na coluna C desta planilha, à luz do *doc. 02* do autuado, se houve a comprovação dos lançamentos do ICMS no livro de Registro de Saídas.

Na infração 02, o impugnante requereu que o emitente fosse intimado a apresentar a documentação necessária à comprovação do quanto alegado. Nesta infração 03, o defendente também requereu que fosse intimada a destinatária das mercadorias envolvidas nas notas indicadas, com base no poder de polícia da Administração Tributária, para confirmar a veracidade das alegações defensivas.

Observo que se trata de apuração requerida para verificar documentos que o defendente deveria apresentar, nos termos do art. 123 do RPAF/99, e não cabe a este órgão julgador buscar outras provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo.

Verifico que a fiscalização acatou as comprovações apresentadas e elaborou a planilha gravada no CD à fl. 956, contendo apenas as operações sujeitas à tributação normal do ICMS e que não tiveram a comprovação do lançamento do imposto feita pela autuada, tendo sido impressas a primeira folha e as demais que contém o total mensal, conforme fls. 943 a 955. Concluo pela

subsistência parcial deste item da autuação fiscal, no valor total de R\$9.301,06, conforme quadro abaixo, elaborado com base nas planilhas da autuante às fls. 943 a 955.

| DATA<br>DE<br>OCORRÊNCIA | DATA<br>DE<br>VENCIMENTO | VALOR DO<br>DÉBITO<br>R\$ |
|--------------------------|--------------------------|---------------------------|
| 31/01/2011               | 09/02/2011               | 1.769,79                  |
| 28/02/2011               | 09/03/2011               | 276,81                    |
| 31/03/2011               | 09/04/2011               | 200,51                    |
| 30/04/2011               | 09/05/2011               | 915,42                    |
| 31/05/2011               | 09/06/2011               | 253,18                    |
| 30/06/2011               | 09/07/2011               | 279,29                    |
| 31/07/2011               | 09/08/2011               | 809,54                    |
| 31/08/2011               | 09/09/2011               | 567,00                    |
| 30/09/2011               | 09/10/2011               | 183,78                    |
| 31/10/2011               | 09/11/2011               | 159,42                    |
| 30/11/2011               | 09/12/2011               | 421,30                    |
| 31/12/2011               | 09/01/2012               | 3.465,02                  |
| <b>T O T A L</b>         |                          | <b>9.301,06</b>           |

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo.

| INFRAÇÃO Nº      | CONCLUSÃO           | IMPOSTO          |
|------------------|---------------------|------------------|
| 01               | PROCEDENTE EM PARTE | 6.117,09         |
| 02               | PROCEDENTE          | 8.420,30         |
| 03               | PROCEDENTE EM PARTE | 9.301,06         |
| <b>T O T A L</b> | <b>-</b>            | <b>23.838,45</b> |

## 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 298945.0700/14-3, lavrado contra **R. S. A. DISTIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$23.838,45**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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, 27 de outubro de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA