

**A. I. Nº** - 269203.0002/14-2  
**AUTUADO** - DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA.  
**AUTUANTES** - NILCÉIA DE CASTRO LINO, SUELY CRISTINA T. MUNIZ RIBEIRO, JORGE C. MONIZ DE BITTENCOURT FILHO e OTÁVIO AUGUSTO LABORDA FERNANDES  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 12.08.2016

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0121-05/16**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Acolhida parte das arguições defensivas. Refeitos os cálculos e reduzidos os valores exigidos. Infrações parcialmente mantidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2014, exige ICMS no valor histórico de R\$295.693,96 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 (07.01.01) - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior. Multa de 60% - Art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$2.744,88;

INFRAÇÃO 2 (07.01.02) - Efetuou recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior. Multa de 60% - Art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$292.949,08;

O autuado através de seu representante, às fls. 64 a 77 dos autos, apresenta defesa e, inicialmente, relata quanto à tempestividade recursal e transcreve as infrações.

Preliminarmente, suscita nulidade do Auto de Infração reproduzindo o art. 18, do RPAF/BA, no qual firma entendimento que para a validade do lançamento, o enquadramento legal indicado pela fiscalização deve ser claro e direto, de forma a permitir o completo conhecimento das supostas condutas violadoras da Legislação que são imputadas ao contribuinte.

Pontua que os cálculos realizados para apuração do tributo devido devem permitir o entendimento dos métodos e critérios utilizados pela fiscalização na condução dos valores imputados. A não observância das condições acima cerceia o direito de defesa do autuado, violando o art. 5º, LV da CF/88.

Salienta que o enquadramento legal apontado nas duas infrações não permite a devida constatação dos dispositivos efetivamente infringidos, na medida em que não especifica em que dispositivo se enquadraria a conduta do autuado na omissão de recolhimento ou recolhimento a menor, pois deixa de considerar a especificidade do caso concreto.

Invoca regimentos legislativos, transcrevendo os arts. 371, 125, II e 61 da Lei nº 6.284/97 (RICMS/97), arts. 42, II, "a", 8º, II, e 23, §3º da Lei nº 7.014/96 e 289 do Decreto nº 13.780/2012 (RICMS/12).

Assevera que a fiscalização desconsidera os regimes especiais de tributação aos quais se encontram vinculados o autuado, deferidos por meio do Processo nº 14296320076 que lhe confere os benefícios do Decreto nº 7.799/00 e também pelo Processo nº 20614720094 que lhe confere os benefícios do Decreto nº 11.872/2009, que acabam por excepcionar as definições contidas nos dispositivos supra, que não se aplicam em sua totalidade ao caso em análise (DOC. 03).

Destaca que a aplicação de dispositivos legais aos quais não se encontra adstrito o autuado acaba por afastar requisito essencial do Auto de Infração, a teor do art. 18, IV, 'a' do RPAF, ocasionando a sua nulidade.

Declara que a “*aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Estadual vê-se que a autuação em questão também não atende aos requisitos postos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, visto a necessidade e importância que há ao lançamento para a possibilidade de defesa do Contribuinte, não podendo faltar ao Auto de Infração todos os elementos essenciais à natureza do lançamento*”.

Aborda o fato da relevância de ordem constitucional, tendo sido firmado no inciso LV do art. 5º. da Constituição pátria, o direito das partes ao contraditório e ampla defesa em sede de processos judiciais ou administrativos, sendo certo o direito do autuado ao exercício de tal prerrogativa, devendo ter a correta compreensão da amplitude da infração cometida, a fim de que possa exercer seu direito de defesa de forma ampla e irrestrita.

Afirma pelo direito do autuado à ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. Transcreve jurisprudência dos Tribunais pátrios (STJ – MS 5612 – DF – 3ª S. – Rel. Min. Anselmo Santiago – DJU 01.02.1999 – p. 103).

Assim, sustenta, em sede de preliminar já se alega a nulidade da presente autuação (art. 18, IV, “a” e “b” e 19 do RPAF) permissão que o autuado exerça seu direito de defesa de maneira apropriada, devendo tal nulidade ser declarada.

No mérito, alega quanto à substituição tributária. Explica que o autuado é sujeito ao regime de Substituição Tributária – ST, por força do quanto previsto no art. 289 e seguintes do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 13.780/12 e art. 353, II, item 13 do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, realizando a distribuição neste Estado, de produtos farmacêuticos medicinais, dentre estes, medicamentos e produtos de higiene e beleza.

Disse que a ST consiste em instituto com amparo constitucional (CF/88, art. 150, par. 7º), por meio do qual a responsabilidade pela retenção ou recolhimento do ICMS devido em determinada ou determinadas operações é atribuída por lei a outro contribuinte, como forma de facilitar a atuação e fiscalização das Secretarias de Fazenda Estadual. Cita tema de José Eduardo Soares de Melo (ICMS – Teoria e Prática, José Eduardo Soares de Melo, 7ª Edição, Ed. Dialética, p. 155).

Reitera que muitos são os operadores do direito que promovem críticas ao instituto, dentre eles as mais acirradas certamente decorreram dos Ilmos. Profs. Geraldo Ataliba e Ayres Barreto (No artigo “Substituição e Responsabilidade Tributária”, Revista Dialética de DT, vol. 49), que entendiam ser inaceitável que, por simples comodidade, o Estado colhesse um administrado na qualidade de sujeito passivo, visando alcançar outro.

Afirma que, fato é que a ST encontra largo espectro de incidência nos diversos setores da economia, notadamente nos setores automotivo, farmacêutico, construção e transporte, por exemplo.

No caso em tela, sustenta que tem-se a aplicação da ST especificamente sobre a distribuição de produtos farmacêuticos, de higiene e beleza, exigindo, para sua operacionalização, uma gama de Convênios, Protocolos e Acordos Interestaduais a garantir aos Estados integrantes desta complexa cadeia, a tributação.

Quanto à infração 1, disse que nos Anexos 1 e 2, a fiscalização apontou como infração cometida pelo autuado a “*Omissão de recolhimento de ICMS por antecipação, na qualidade de substituto tributário, nas aquisições de mercadorias de outros Estados*”.

Pontua que tal alegação não merece prosperar uma vez que conforme se demonstra, o recolhimento do ICMS antecipado é realizado de forma global, composto no Registro de Apuração do autuado. Cite-se como exemplo a Nota Fiscal nº 57620 fornecedor inscrito no CNPJ 61.186.136/0001-22, com valor de ICMS-ST de R\$ 934,70. (DOCS. 04 a 08).

Ressalta que, como não poderia deixar de ser, o Estado da Bahia possui legislação específica para o tema, em especial no que tange aos estabelecimentos Atacadistas do setor de medicamentos.

Aduz que este regime especial de tributação levou o Estado da Bahia a assinar o Convênio ICMS 76/94, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos.

Diz que, atendendo aos princípios da ST nas operações realizadas com Estados signatários, prevê a Cláusula 1ª do Convênio (Reproduz), que cabe ao importador ou ao industrial fabricante, a retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subseqüentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário. O parágrafo segundo reafirmava tal sujeição passiva ao vedar aos mesmos estabelecimentos a realização de saída dos produtos para destinatário revendedor sem a correspondente retenção do imposto.

Ainda que não recolhido diretamente, mas por pessoa diversa (fornecedor), inscrita ou não na SEFAZ/BA, afirma que cabe ao fiscal reconhecer a existência de recolhimento afastando a tributação lançada.

Defende que manter a infração 1 é incorrer em duplicidade de cobrança de tributo sobre o mesmo fato gerador; enriquecimento ilícito; e violação ao princípio da verdade real ao qual toda a Administração Pública se subordina.

Sobre a aplicação do Princípio da Verdade Real pela Administração Pública, destaca o art. 2º, parágrafo único, da Lei de Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal (9.784/99), aplicado, subsidiariamente, aos processos específicos.

Nota, portanto, que a dinâmica da administração pública não está unicamente sujeita a formalidades rígidas ou à obediência de formas sacramentais, pois a natureza da ação administrativa exige que a aplicação da lei se faça da forma mais específica possível. Dessa forma, ilustra tal entendimento, reproduzindo o Acórdão da 8ª Câmara do Conselho de Contribuintes Federal, nº 108-08086.

Acrescenta que a tributação equivocada levada a efeito pela fiscalização, sem a verificação do efetivo recolhimento do ICMS destacado em cada operação, ora realizado pelo autuado, ora realizado pelos estabelecimentos industriais, acaba por se repetir em diversas notas indicadas no Anexo 2, cujo imposto foi destinado a este Estado, devendo servir para abatimento dos valores indevidamente lançados.

Frisa que as notas fiscais citadas nesta peça constituem mero exemplo apresentado por amostragem, existindo casos outros no mesmo sentido que deverão ainda ser verificados quando da análise do lançamento pelos autuantes.

Assim chama atenção ao direito supra invocado que deve afastar a incidência em duplicidade do ICMS pretendido pela fiscalização, através da Infração 1 do Auto.

Reclama quanto à infração 2, disse que com relação ao apontamento da fiscalização de que o autuado “*efetuiu o recolhimento a menor do ICMS por antecipação*”, resta demonstrada a falha da fiscalização quando da realização do cálculo do ICMS, uma vez que utilizou PMC's diversos dos disponibilizados pela Revista ABCFARMA (veículo autorizado pela ANVISA para divulgação da lista de preços de medicamentos) e também em desacordo com a descrição do produto.

Afirma que a fiscalização cometeu outro equívoco quando, ao realizar o cálculo do ICMS-ST nos termos do disposto no Decreto nº 11.872/2009, utilizou base de cálculo diversa do autuado ao desconsiderar o desconto e o repasse obrigatório (legal) do ICMS sobre o preço do produto discriminado na nota fiscal.

Salienta que sequer conseguiu identificar o critério utilizado pela fiscalização para a obtenção da base para aplicação da regra simplificada prevista no Regime Especial de Tributação. Junta tabela (consta descrição do produto, nota fiscal, B.C utilizado pelo fisco, PMC, ICMS devido, ICMS recolhido e localização do documento) que demonstra alguns desses equívocos, que deverão ser melhor analisados através dos documentos comprobatórios apresentados nos autos, fls. 75/76.

Nos produtos citados, verifica-se que o fisco se pautou em PMC's distintos dos apurados pelo autuado, sendo que a mesma utilizou a tabela ABCFARMA, a qual a SEFAZ também deveria ter se pautado, mas não o fez, adotando PMC outro, não especificado pela autuação, dificultando o entendimento da infração e defesa do autuado. Alguns PMC's adotados pela fiscalização estão equivocados devido a erro na descrição/dosagem dos produtos.

Nota, portanto, que se o Fisco tivesse usado os PMC's e bases de cálculo corretas, o imposto apurado certamente coincidiria com o imposto efetivamente recolhido pelo autuado, não se falando em recolhimento a menor, posto que o ICMS-ST devido foi integralmente calculado e pago pelo autuado.

Ao contrário do apurado pela fiscalização, disse que nessa amostragem é possível constatar recolhimento a maior de imposto que não foi objeto de abatimento dos valores considerados recolhidos a menor no auto de infração.

Noticiado dos erros incorridos pelo fisco, afirma que estes devem ser reconhecidos pela fiscalização, retificando a autuação em comento para reconhecer a regularidade dos valores pagos pelo autuado e total improcedência do Auto de Infração neste ponto (DOCS. 12 a 26).

Registra mais um erro incorrido pela fiscalização, no que tange a cobrança maior e, portanto, indevida, perpetrada pela fiscalização, em relação a esta infração 2, tendo a fiscalização adotado de forma incorreta a sistemática definida pelo Decreto nº 11.872/2009, ao calcular o ICMS-ST com base no PMC para produtos liberados.

Pontua que tais produtos sequer foram publicados na Revista ABCFARMA conforme pode ser constatado nas páginas relativas ao intervalo alfabético do período autuado, bem como nas notas fiscais emitidas pelos seus fabricantes/fornecedores (DOCS. 27 a 49).

As incongruências apontadas conduzem à necessidade de declaração da nulidade do presente auto, senão a revisão por completo da autuação, quando questões como estas deverão ser reparadas com a baixa dos lançamentos impertinentes e indevidamente levados a efeito contra o autuado, o que não se admite.

Por fim, pede e requer a improcedência do Auto de Infração. Acrescenta protestando que além das provas já trazidas por meio desta defesa administrativa, pretende demonstrar suas alegações por meio de outras provas a serem produzidas no curso deste processo, especialmente por meio de prova pericial, que mostrará com clareza a procedência dos argumentos do autuado, bem como a nulidade da autuação pela ausência de elementos fundamentais às garantias de defesa ampla e irrestrita aos contribuintes.

Na informação fiscal, fls. 269/275, os autuantes, inicialmente, descrevem as infrações e combatem das alegações do autuado.

Informam que no lançamento foi obedecida a seguinte premissa: *"a) A empresa autuada é contribuinte regularmente inscrito sob o número 74.535.578 no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, tendo como atividade a distribuição de produtos farmacêuticos, estando, portanto, sujeito a efetuar a antecipação tributária nas entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária quando as mercadorias provierem de Estados não signatários do Convênio 76/94; b) A empresa autuada tem Termo de Acordo com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, nos termos do Decreto nº 11.872/2009, que estabelece regime de tributação diferenciada no cálculo da antecipação tributária nas entradas de mercadorias"*.

Em preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada disseram que quanto às infrações de ICMS ST antecipado a menor e não antecipado, encontra-se acostado ao presente processo, especificamente na página 08, Demonstrativo das infrações mês a mês dos valores apurados, que serviu como base para a construção do Auto de Infração. Na página 09 consta o relatório de caráter analítico das Notas Fiscais que demonstra a "Apuração do ICMS ST não antecipado", nas páginas 10 a 48 consta o relatório de caráter analítico de todas as Notas Fiscais que demonstra a "Apuração do ICMS ST antecipado a menor. O Demonstrativo de apuração do ICMS ST não antecipado encontra-se às fls. 49 e 51 e o da apuração do ICMS ST antecipado a menor encontra-se às fls. 52 a 55 sendo que no PAF estão anexadas apenas as primeiras e as últimas folhas dos dois exercícios fiscalizados, 2012 e 2013, embora tenham sido entregues, em meio magnético, à autuada e acostados ao PAF (págs. 56), os demonstrativos analíticos completos em PDF.

Esclarecem que, dirimindo possíveis dúvidas sobre a metodologia do processo de auditoria,

constam, juntamente com o resumo acima citado, as seguintes observações: "1) *Os dados foram obtidos na base corporativa de NFE da SEFAZ-BA e EFD.* 2) *O total devido calculado pela SEFAZ-BA leva em consideração a legislação vigente e o menor valor cobrado dentre os critérios de cálculo permitido;*".

Abordam que os demonstrativos analíticos trazem informações de cada Nota Fiscal, item a item, com as alíquotas, quantidades, valor da operação, valor do PMC ou MVA, a BC-ST calculada e reduzida e o ICMS-ST encontrado. Nele consta detalhadamente, passo a passo, por coluna, todas as etapas do cálculo do ICMS antecipação devido. Constatam ainda informações de ano, mês e dia, número da nota fiscal, código do produto, data da entrada da mercadoria no estabelecimento, CNPJ e nome da empresa fornecedora, UF de origem e alíquota interna e de origem. Tais demonstrativos apresentam todas as informações necessárias para a clareza e fácil compreensão dos cálculos utilizados para a obtenção do resultado. Cada NF traz os itens separadamente, por linhas, e os valores dos cálculos intermediários.

Reiteram que a coluna dos demonstrativos intitulada BC-ST reduzida está de acordo com o Art. 3º-A do Decreto nº 11872/2009 onde foi reduzido o percentual de 18,53% e mais a redução prevista no § 2º do Art. 61 do RICMS/BA, resultando em um total de 28,53, ou, alternativamente, o que for menor, mediante aplicação do percentual de 16% sobre o valor de aquisição, neste incluídos o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, ***desde que o valor apurado não seja inferior a 3,0% (três por cento) do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial***, conforme parágrafo único do mesmo artigo e Decreto.

Registram que o enquadramento legal apontado no PAF em seus Arts. 371, 125, inc. II, alínea "b" c/c o Art. 61 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, Art. 8º, inc. II e § 3º, Art. 23 da Lei nº 7014/96 c/c Art. 289 do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, tratam da obrigatoriedade da antecipação tributária nos casos previstos, dos prazos ou momento de recolhimento do tributo e da base de cálculo, estando perfeitamente caracterizada a infração. Salientam ainda que o enquadramento é automatizado de acordo com a característica da infração pelo Sistema SEAI da SEFAZ.

Assim entendem que não procede, sob nenhum aspecto, a alegação do autuado de cerceamento de defesa, da petição de nulidade do processo por erro no enquadramento e tipificação da infração e da falta de informação para conclusão dos procedimentos de cálculos do imposto devido.

Assim, em resumo e consideração aos pontos levantados pelo autuado, não cabe as alegações, tendo em vista que: "1 – *O enquadramento legal constante do presente AI está correto e atende à legislação vigente e contém dados suficientes para identificar e verificar, com clareza, as infrações cometidas, bem como deixa claro os dispositivos infringidos;* 2 – *É fato e pode ser verificado que os valores apresentados pela auditoria contém todas as informações e dados necessários para entendimento dos cálculos realizados, bem como está presente a indicação dos métodos e critérios utilizados;* 3 – *Não é fato, o que pode ser verificado nos documentos apensados ao presente PAF, que a auditoria deixou de considerar a legislação aplicável e vigente, tendo em vista que toda a legislação aplicável, especialmente o RICMS, o Decreto nº 11872/2009, o Convênio ICMS 76/94 e o regime especial deferido ao contribuinte é a base legal que sustenta o presente Auto de Infração;* 4 – *Finalmente, não tem nenhum fundamento a alegação de que não há meios de determinar as infrações cometidas, a natureza da infração ou o montante devido. Assim, discordamos da impossibilidade expressada pela defesa, de exercer em plenitude o direito de defesa*".

Quanto à substituição tributária - infração 1 - aduzem que quanto à Nota Fiscal nº 57620, Docs. (04 a 08), restou comprovado, conforme alega a defesa, ter sido incluída no cálculo do ICMS ST elaborado pelo contribuinte. O lançamento do crédito referente a essa nota deverá ser excluído do Auto de Infração.

Concordam com os argumentos da defesa quanto a este item específico e para adequação e justiça dos valores devidos geraram novo relatório, Demonstrativo da Infração 1 - ICMS ST não

Antecipado, fl. 279, comprovando a exclusão dessa Nota Fiscal.

Nas alegações quanto à infração 2, disseram que após avaliação das reclamações apresentadas pelo autuado, e concordando com as indicações de erros nos produtos apontados na tabela às fls. 75 referentes às Notas Fiscais nºs 49816, 48699 e 16776, decidiram processar revisão geral das vinculações dos produtos relacionados no Auto de Infração. Solicitam também à área técnica da SEFAZ/BA que enviasse nova Tabela de Preço ABCFARMA já que também identificaram algumas inconsistências no PMC da Tabela utilizada no procedimento inicial.

Assim, tendo em vista a revisão na vinculação de todos os produtos e do novo cálculo feito com base nesta nova tabela ABCFARMA, afirmam que excluíram as Notas Fiscais supracitadas ao tempo em que excluíram também outras notas fiscais que, mesmo não tendo sido citadas pelo contribuinte, tinham problemas de vinculação e ou de PMC.

Destacam outras notas fiscais, entretanto, cujas diferenças não tinham sido identificadas no Relatório Inicial, e foram incluídas no cálculo do ICMS ST, e, para adequação e justeza dos valores devidos geraram o relatório “Demonstrativo da Infração 2 - ICMS ST Antecipado a Menor”, que anexaram ao presente processo à fl. 280.

Ressaltam, apenas para efeito de esclarecimento, que as vinculações são feitas com base no PMC Preço Máximo ao Consumidor sugerido pela ABCFARMA vigente no dia do Lançamento da Nota Fiscal de Entrada no estabelecimento do adquirente.

Por fim, chamam atenção para o fato, claramente indicado nos relatórios, que algumas notas fiscais relacionadas pela fiscalização, embora tenham nelas expresso o valor do PMC, não foram calculados por este critério, pois não era este – cálculo usando o PMC - o mais benéfico ao contribuinte, dentre os legalmente permitidos pela legislação vigente.

Concluem afirmando ter esclarecido todos os argumentos trazidos no curso do presente processo, opinam pela procedência parcial do Auto de Infração. Solicitam que seja utilizado o Demonstrativo anexo, fl. 276, para a Infração 1.

Em manifestação do contribuinte, fls. 384/394, volta a relatar quanto à tempestividade, faz um breve relato do lançamento tributário e verifica as contrarrazões fiscais dos autuantes quanto à preliminar de nulidade, no qual, verifica que fora afastada, e, no mérito, observa que os fiscais acolheram as razões da infração 1 referente à Nota Fiscal nº 54620, sendo excluída do lançamento. Na infração 2, verifica que os argumentos não foram acolhidos e opinaram pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Em manifestação contra a informação fiscal, pontua que a peça fiscal apresentada deve ser analisada *com ressalvas*, porque, ao mesmo tempo em que os auditores fiscais confirmaram a existência de *erros e insubsistências* no Auto de Infração, deixaram de reconhecer a *nulidade* da autuação, aproveitando o Auto de Infração existente e regularmente notificado ao contribuinte para acrescentar créditos tributários relativos a notas fiscais que *não* tinham sido incluídas no lançamento *originário*, violando a CRFB/88, o CTN e o RPAF/BA.

Discorre que no julgamento desta demanda administrativa, a Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF deverá se atentar aos fatos.

Com relação à nulidade da autuação sustentada na defesa, os fiscais alegaram a improcedência do argumento, por entender que para caracterização das infrações, seriam suficientes os dados contidos no Auto de Infração, quando, em verdade, o referido ato administrativo não indica – de forma específica – o *enquadramento legal* da autuação de modo a se determinar, com segurança, as infrações imputadas.

Da mesma forma, tal ato não permite o entendimento acerca dos *critérios e métodos* usados nos cálculos da fiscalização, irregularidades que cerceiam o pleno exercício do direito de ampla defesa do autuado.

Além disso, argumenta que a desconsideração da sujeição da empresa ao regime especial de

tributação, deferido nos Processos n<sup>os</sup> 14296320076 e 20614720094 que conferem os benefícios de ICMS previstos nos Decretos n<sup>os</sup> 7.799/00 e 11.872/09, respectivamente, *por si só* seria suficiente para tornar insubsistente a autuação, pois *os dispositivos legais nesta indicados não se aplicam à autuada*, justamente em razão da peculiaridade do regime ao qual esta se submete.

Defende que o Auto de Infração em discussão é nulo, por não conter elementos suficientes à determinação segura das infrações imputadas e os critérios e métodos usados nos cálculos, cerceando o direito de defesa no âmbito administrativo, haja vista o quanto previsto nos arts. 18, II e IV, “a” do RPAF/BA.

Quanto à infração 1, registra que os auditores reconheceram que a Nota Fiscal nº 57620 foi incluída no cálculo do ICMS-ST do autuado de forma indevida, procedendo a exclusão da mesma do lançamento, e emitindo novo demonstrativo de débito.

Explica que a fiscalização deixou de excluir os demais créditos também eivados da mesma irregularidade, visto que a demonstração da Nota Fiscal nº 57620 se deu tão somente por amostragem, significando dizer que como tal situação, são todas as demais relativas à infração 1, que porém não foram revistas pela fiscalização.

Argui que os Princípios da Eficiência e da Oficiosidade determinam justamente a exclusão de todos os créditos lançados indevidamente pelo mesmo motivo, como se pretende seja levado a efeito nestes autos, com a revisão de toda a autuação 1 visto que eivada de erro que ocasiona sua completa exclusão.

Reporta que usou-se a Nota Fiscal nº 57620 para demonstrar – POR AMOSTRAGEM – a insubsistência da sobredita infração, visto se tratar de recolhimento antecipado do imposto realizado de forma *global*, consoante registro de apuração respectivo.

Verifica que os fiscais reconheceram a procedência da defesa no que tange à referida nota, deveriam reconhecer a mesma procedência para as demais notas fiscais objeto da infração 1 indevidamente lançadas no Auto de Infração, mas, como assim não o fez, violação ao art. 37 da CRFB/88, visto violarem o princípio da busca da *verdade material e da eficiência*.

Aduz que como todo o imposto devido sobre as notas fiscais objeto da infração foi devidamente recolhido pelos fornecedores do autuado em cumprimento da obrigação – prevista na cláusula 1<sup>a</sup> do Convênio ICMS 76/94, de reter e recolher o imposto relativo às operações subsequentes ou à entrada para uso e consumo do destinatário, a extinção do crédito pelo pagamento deve ser reconhecida, nos termos do art. 156, I do CTN, em prestígio do dever de zelar pela *legalidade tributária*, sob pena de manter *cobrança em duplicidade*, o que é vedado pelo ordenamento pátrio, inclusive pela proibição do *enriquecimento ilícito*.

Com relação à infração 2, assevera que os auditores reconheceram a tese de defesa acerca dos erros verificados nas tabelas da autuação relativamente a algumas notas fiscais e inconsistências nos PMC's da Tabela usados no procedimento inicial.

Diante da confirmação dos erros e insubsistências do Auto de Infração alegados, afirma que cabia aos fiscais reconhecer a nulidade do lançamento de ofício face à *ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a ocorrência da infração*, cancelando o Auto de Infração em comento, nos termos dos arts. 20 e 47 do RPAF/BA - reproduz. Colaciona decisões do CONSEF (A-0181-12/04).

Afirma que não foi o que foi feito. No entanto, embora os fiscais tenham revisado as vinculações dos produtos incluídos na fiscalização inicial, excluindo as sobreditas notas fiscais e outras com o mesmo problema de vinculação ou de PMC, de maneira acertada, entenderam por bem proceder a novos lançamentos, incluindo na infração, supostos créditos tributários de ICMS-ST relativos a notas fiscais cujas possíveis diferenças não tinham sido identificadas no relatório inicial da autuação, gerando novo demonstrativo de débito para esta infração, conforme trecho da fl. 274.

Registra que tal inclusão demonstra-se indevida, porque realizada após a lavratura do auto de

infração e após a apresentação de defesa pela autuada, comprometendo, assim, o exercício de direito de defesa, o que não pode ser mantido, em prestígio da garantia constitucional do art. 5º, LV, da CRFB/BB.

Na prática, disse que os fiscais *alteraram* o lançamento tributário que já havia sido regularmente notificado ao sujeito passivo, *sem* observar as normas gerais definidas pelo CTN, no art. 149, VIII, relativas ao *lançamento suplementar ou complementar*.

Declara que tal prática desatende os preceitos legais e, ainda, prejudica o direito de defesa da empresa, a Junta Fiscal de Julgamento deste CONSEF deve se atentar para isso quando do julgamento do processo em comento, afastando desta autuação os créditos tributários acrescentados no curso da presente discussão, anulando o Auto de Infração em decorrência do vício. Transcreve as ponderações de Misabel Abreu Machado Derzi (2000, p. 809).

Ainda no que tange à infração 2, registra que os fiscais reconheceram mais uma insubsistência do Auto de Infração, qual seja: indicação, no relatório, de critério que, segundo o fisco, não foi o efetivamente utilizado pela fiscalização (fl. 274). Salienta que são várias as informações e dados do Auto de Infração que não merecem fé, o que apenas corroboram com a nulidade da autuação.

Por fim, com relação à solicitação feita pelos auditores na conclusão da informação fiscal – procedência parcial do auto com base no novo demonstrativo de débito de fls. 269/378 –, deve a mesma ser *indeferida*, seja porque implicará na alteração de lançamento tributário regularmente notificado ao sujeito passivo com violação ao art. 149 do CTN, ao art. 5º, LV, da CF/88, caso de nulidade que deve ser evitada; seja porque os dados do demonstrativo não permitem que a empresa exerça o pleno exercício do seu direito de defesa quanto aos valores e cálculos ali indicados; ou porque *novamente* contém insubsistências que somente corroboram com a improcedência da exigência nele contida.

Disse que aceitar a juntada do referido demonstrativo no curso deste procedimento implicará alteração de lançamento tributário regularmente notificado ao sujeito passivo, porque o RPAF/BA é claro ao prever a necessidade do demonstrativo instruir o Auto de Infração *desde a sua lavratura*, conforme art. 41, II. Cita decisão do CONSEF que já se manifestou sobre caso similar (A-0138-12/03) e entendimento no âmbito do Judiciário, o mesmo vem sendo reconhecido pelo Tribunal de Justiça deste Estado (TJ-BA, Relator: SILVIA CARNEIRO SANTOS ZARIF, Data de Julgamento: 10/12/2008, PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL).

Além disso, observa que o demonstrativo não permite que a empresa exerça o pleno exercício do direito de defesa quanto aos créditos acrescentados, pois o *Demonstrativo de Apuração do ICMS ST Antecipado a menor* (fls. 1 a 393 para 2012 e fls. 1 a 1006 para 2013 - DOC.01), indica o valor TOTAL/ GLOBAL recolhido pela empresa, deixando de discriminar/segregar produto a produto, não permitindo a identificação do que se refere as diferenças apontadas – se de *todos* os produtos relacionados na nota fiscal ou apenas de *parte* deles –, inviabilizando a ampla defesa com relação às exigências contidas no demonstrativo, o que não pode ser mantido por força do quanto previsto no art. 5º, LV da RFB/88 e no art. 18, II, do RPAF/BA (já transcritos).

Por fim, quanto às insubsistências novamente presentes, cita por amostragem as Notas Fiscais nºs 18.248 e 352.008:

Registra que na Nota Fiscal nº 186248, a empresa recolheu o ICMS, calculando-o sobre a base de cálculo no valor de R\$7.380,00, correspondente ao *valor cheio* da operação. Todavia, o mesmo não foi feito pela fiscalização que, no demonstrativo novo, considerou base de cálculo *com redução* que não consta na NF do fornecedor, conforme documentação anexa (DOC.02).

Com relação à Nota Fiscal nº 32.008, os fiscais utilizaram para o produto ZETSIM 10mg x 20mg – 14 cprs e 28 cprs, o *PMC de R\$175,60*, quando, em verdade, a Revista ABCFARMA indica, para os mesmos, outros *PMC's de R\$53,45 e R\$106,92*, respectivamente, conforme se extrai da documentação anexa (DOC. 03).

Além disso, acrescenta que a documentação ora anexada também demonstra que a fiscalização



pecou ainda por aplicar alíquota do ICMS próprio de 7%, quando o correto seria aplicar de 4%, visto se tratar de produto *importado*.

Disse que certamente as supostas diferenças apuradas pelo fisco decorrem dos inúmeros erros incorridos pela fiscalização quando da elaboração do novo demonstrativo – seja com relação à base de cálculo do tributo, ao PMC dos produtos ou quanto à alíquota aplicável ao caso –, inexistindo diferença efetivamente devida pela empresa.

Nota, portanto, que várias informações do auto de infração e do novo demonstrativo não merecem fé, corroborando com a arguição de nulidade do Auto de Infração, que não permite a definição segura do que está sendo imputado ao autuado e quais os critérios efetivamente usados pela fiscalização, comprometendo o entendimento acerca das imputações e, assim, a própria defesa.

Diante de tantas incongruências, verifica a necessidade de *perícia técnica* a ser levada a efeito por órgão distinto desta SEFAZ, especializado nestas revisões fiscais – ASTEC, que certamente confirmará as alegações do autuado afastando as infrações. Fala-se da necessidade de intervenção da ASTEC visto que os autuantes, mesmo verificando a procedência dos argumentos da Companhia no que tange a infração 1, não se dispuseram a revisitar as demais autuações, verificando a ocorrência do pagamento pela indústria, o que afasta, por si, a infração e a violação ao *bis in idem* que se verifica no caso.

Assim que a perícia técnica se mostra imperiosa e necessária a fim de afastar do caso as nulidades apontadas e que permanecem sendo reiteradas pela fiscalização, a despeito dos argumentos trazidos a estes autos pela Companhia.

Pede e requer a realização de perícia técnica pela ASTEC a fim de que sejam revistas as autuações da infração 1, quando se constatará sua completa improcedência, e mais, ao final, deverá este Conselho de Fazenda reconhecer a improcedência total da autuação, porque nulo o auto de infração, haja vista que os próprios fiscais confirmaram a presença de erros e insubsistências no Auto de Infração em ambas as infrações imputadas e também pela inclusão de novo demonstrativo de débito sem o devido lançamento, indeferindo de plano o opinativo dos fiscais no sentido da improcedência *parcial*.

Na manifestação do autuante, fls. 413/416, logo, fazem resumo da manifestação do contribuinte e informam que na infração 1 mantêm o posicionamento da informação fiscal. Esclarecem que o contribuinte é regularmente inscrito sob nº 74.535.578 no cadastro de contribuintes da Bahia, tendo como atividade a distribuição de produtos farmacêuticos, portanto, é obrigado a efetuar a antecipação tributária nas entradas das mercadorias sujeitas à tal regime quanto as mercadorias vierem de Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94.

Chamam atenção que a empresa autuada celebrou Termo de Acordo com a SEFAZ/BA, nos termos do Decreto nº 11.872/2009, no qual estabelece regime especial para atribuição da responsabilidade pela antecipação tributária do ICMS relativa às operações subsequentes, nas importações e nas interestaduais, o que sujeita a efetuar a antecipação das entradas de mercadorias enquadradas na substituição tributária provenientes de outros estados.

Em relação à Nota Fiscal nº 57620, informam que foi excluída do Auto de Infração por ter sido comprovado pelo autuado a inclusão no cálculo do ICMS-ST, conforme docs. 04 a 08. Disseram que as demais notas não foram localizadas nos documentos apresentados, por isso, continuaram constando no relatório do ICMS-ST não antecipado.

Nos esclarecimentos da infração 2, reiteram que os erros detectados em relação à vinculação e ao PMC foram corrigidos, tendo sido excluídas as notas fiscais apontadas (49816, 48699 e 16776), cujos problemas tenham sido constatados pela fiscalização. Explicam que as outras notas, cujas diferenças não tinham sido identificadas no relatório inicial, foram incluídas no cálculo do ICMS-ST, tendo sido gerado o relatório "Demonstrativo da Infração 2" - ICMS ST Antecipação a Menor", com o total do débito para o exercício de 2013 superior ao consoante do cálculo inicial.

Quanto à alegação dessa inclusão, disseram que por ser realizada após a lavratura do Auto de

Infração e a apresentação da impugnação, compromete o direito de defesa. Registram que, sendo esse entendimento do CONSEF, será aberta nova ação fiscal para cobrar a diferença através de Auto de Infração Complementar, quando o contribuinte será devidamente informado e terá direito de defesa como qualquer ação fiscal.

Dizem que o cálculo mais benéfico ao contribuinte foi utilizado em obediência ao previsto no art. 1º, §2º do Decreto nº 11.872/09 - reproduzem.

Em relação à Nota Fiscal nº 18248, informam que a redução de 28,53% da base de cálculo utilizada está prevista no art. 1º, §1º do mesmo decreto citado.

Informam, ainda, que foi corrigido o erro de PMC apontado na Nota Fiscal nº 32008, além da alíquota de ICMS próprio de 7% para 4% de todas as notas em que foi verificado se tratar de produto importado. Após essa correção, afirmam que produziu no demonstrativo de débito da infração 2, com os novos valores, reforçando que aguarda posicionamento do CONSEF no sentido de abrir nova ação fiscal para lavratura de Auto de Infração Complementar referente ao exercício de 2013, com base nesse novo demonstrativo.

Concluem pela procedência parcial, reduzindo a infração 1 para o valor de R\$1.655,04 e, majorando a infração 2 para R\$895.855,75.

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 484/490, repete a argumentação quanto à preliminar de nulidade e verifica, mais uma vez a majoração da infração 2.

Volta a alegar nulidade do Auto de Infração quanto às irregularidades já expostas na inicial, por amostragem, na infração 1.

Repisa entendimento em relação à infração 2, trazendo novamente os mesmos argumentos já expostos. Reproduz o art. 41, II do RPAF/BA, colaciona ponderações feitas pelo professor Leandro Paulsen (Obra Comentário do CTN) que relata quanto aos arts. 145 (princípio da imutabilidade do lançamento) e 149, VII (Fato não conhecido... - TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte. RFDT 06/09, dez/03).

Destaca, ainda, posicionamento do CONSEF e do TJ/BA, já exposto, donde se extrai a impossibilidade da alteração do lançamento no curso do processo administrativo, tendo em vista que o lançamento constitui crédito tributário de forma definitiva, não sendo possível alteração para inclusão de novos créditos, sob pena de nulidade.

Conclui, requerendo realização de perícia pela ASTEC, no qual afirma que constará a Improcedência do Auto de Infração.

Em nova manifestação do autuante, fl. 500, informa que o contribuinte não traz nenhum fato que enseje nova análise da fiscalização, ratifica os argumentos expostos e mantém os demonstrativos na forma apresentada.

Nas fls. 507/520, o contribuinte peticionou a mesma peça da defesa inicial, sendo ela reprise defensiva.

## **VOTO**

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla 02 infrações por descumprimento de obrigação principal, relativas à falta de recolhimento e o recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação na condição de substituto tributário.

Verifico, inicialmente, que se trata de uma distribuidora de produtos farmacêuticos, estabelecida neste Estado, detentora do Termo de Acordo com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, nos termos do Decreto nº 11.872/2009, responsável pela antecipação tributária nas entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária quando as mercadorias provierem de Estados não signatários do Convênio 76/94.

Considero não acolhidas as arguições de nulidade, bem como a necessidade de diligência, visto

estar correto o enquadramento legal constante do presente AI, que contém dados suficientes para identificar e verificar, com clareza, as infrações cometidas, bem como os valores apresentados pela auditoria com suas retificações, contém todas as informações e dados necessários para entendimento dos cálculos realizados, além de estarem presentes as informações sobre os métodos e critérios utilizados para realizar o lançamento.

Os demonstrativos analíticos trazem informações de cada Nota Fiscal, item a item, com as alíquotas, quantidades, valor da operação, valor do PMC ou MVA, a BC-ST calculada e reduzida e o ICMS-ST encontrado. Nele consta detalhadamente, passo a passo, por coluna, todas as etapas do cálculo do ICMS antecipação devido. Constan ainda informações de ano, mês e dia, número da nota fiscal, código do produto, data da entrada da mercadoria no estabelecimento, CNPJ e nome da empresa fornecedora, UF de origem e alíquota interna e de origem. Tais demonstrativos apresentam todas as informações necessárias para a clareza e fácil compreensão dos cálculos utilizados para a obtenção do resultado. Cada NF traz os itens separadamente, por linhas, e os valores dos cálculos intermediários.

O enquadramento legal apontado no PAF, Art. 371, 125, inc. II, alínea “b” c/c o Art. 61 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, Art. 8º, inc. II e § 3º, Art. 23 da Lei nº 7014/96 c/c Art. 289 do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, tratam da obrigatoriedade da antecipação tributária nos casos previstos, dos prazos ou momento de recolhimento do tributo e da base de cálculo, estando perfeitamente fundamentada a exigência fiscal.

Há, portanto, meios para se determinar com segurança as infrações cometidas, a natureza da infração ou o montante devido, não havendo o que se arguir cerceamento do direito de defesa e contraditório.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas.

Conforme, acima alinhado, os demonstrativos foram elaborados com todas as informações necessárias para o exame e defesa do sujeito passivo, cabendo ainda observar, conforme consta da informação do autuante, que os demonstrativos intitulados BC-ST reduzida está de acordo com o Art. 3º-A do Decreto nº 11872/2009 onde foi reduzido o percentual de 18,53% e mais a redução prevista no § 2º do Art. 61 do RICMS/BA, resultando em um total de 28,53, ou, alternativamente, o que for menor, mediante aplicação do percentual de 16% sobre o valor de aquisição, neste incluídos o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente, desde que o valor apurado não seja inferior a 3,0% (três por cento) do preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, conforme parágrafo único do mesmo artigo e Decreto, não cabendo as arguições de que foram observadas tais reduções.

Os autuantes chamam atenção para o fato de que algumas notas fiscais, relacionadas pela fiscalização, embora tenha expresso, o valor do PMC, não foi calculado por este critério, pois não era este – cálculo usando o PMC - o mais benéfico ao contribuinte, dentre os legalmente permitido pela legislação vigente.

No que tange ao mérito da infração 01, a exigência tributária relativa à Nota Fiscal nº 57620, Docs. (04 a 08), restou comprovado o recolhimento, conforme alega a defesa, gerando novo demonstrativo.

Apesar de alegar, o sujeito passivo não prova que realizou o pagamento do imposto devido por antecipação e substituição tributária, carecendo de tal comprovação as notas constantes do demonstrativo da Infração 1 - ICMS ST não antecipado, fl. 279.

A infração 01 é procedente em parte.

Na alegação da infração 2, os autuantes, acertadamente, concordando com as indicações de erros

nos produtos apontados na tabela à fl. 75 referente às Notas Fiscais nºs 49816, 48699 e 16776, decidiram processar revisão geral das vinculações dos produtos relacionados no Auto de Infração.

Alinha que o cálculo mais benéfico ao contribuinte foi utilizado em obediência ao previsto no art. 1º, §2º do Decreto nº 11.872/09 e em relação à Nota Fiscal nº 18248, a redução de 28,53% da base de cálculo utilizada está prevista no art. 1º, §1º do mesmo decreto.

Foram corrigidos os erros de PMC apontado na Nota Fiscal nº 32008, além da alíquota de ICMS próprio de 7% para 4% de todas as notas em que foi verificado se tratar de produto importado. Após essa correção, os autuantes produziram novo demonstrativo de débito da infração 2, com os novos valores.

Quanto à alegação de que foram incluídos, na infração 02, supostos créditos tributários de ICMS-ST relativos a notas fiscais cujas diferenças apuradas pelos autuantes não tinham sido identificadas no relatório inicial da autuação, gerando novo demonstrativo de débito para esta infração, conforme trecho da fl. 274, tendo em vista a inexistência de previsão normativa para a elaboração de um novo Auto de Infração Complementar, como sugerem os autuantes, verifico que não há como incluir os aludidos valores na presente exigência tributária, visto que são créditos tributários não lançados originalmente, cabendo a manutenção dos valores originais com os ajustes e redução apurados, conforme consta do demonstrativo dos autuantes, sem a inclusão das diferenças e identificadas na informação fiscal, portanto, posterior ao lançamento original.

Assim, a infração 02 é parcialmente procedente, na medida em que houve redução dos valores exigidos no exercício de 2012, passando de R\$189.284,68 para R\$163.450,50, e mantidos os valores relativos ao exercício de 2013, cabendo a redução do total da infração de **R\$292.949,08 para R\$267.114,90**.

Recomendo a Infaz de Origem uma nova ação fiscal para apurar e exigir a aludida diferença do tributo não reclamado, R\$732.405,23, se efetivamente confirmada, tendo em vista a indisponibilidade do crédito tributário.

**RPAF/BA**

**Art. 156.** Ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

|                   |                      |                      |
|-------------------|----------------------|----------------------|
| <b>INFRAÇÃO 1</b> | Valor Lançado        | Valor Apurado        |
|                   | <u>R\$2.744,88</u>   | <u>R\$1.655,04</u>   |
| <b>Total</b>      | <b>R\$2.744,88</b>   | <b>R\$1.655,04</b>   |
| <b>INFRAÇÃO 2</b> | Valor Lançado        | Valor Apurado        |
| Exerc. 2012       | R\$189.284,68        | R\$163.450,50        |
| Exerc. 2013       | <u>R\$103.664,40</u> | <u>R\$103.664,40</u> |
| <b>Total</b>      | <b>R\$292.949,08</b> | <b>R\$267.114,90</b> |

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269203.0002/14-2**, lavrado contra **DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$268.769,94**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2016.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR