

A. I. Nº - 298576.0001/21-6  
AUTUADO - LUFARMA DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA EIRELI  
AUTUANTE - LUÍS CARLOS MOURA MATOS  
ORIGEM - DAT SUL / INFAS SUDOESTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 29.11.2021

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0145-05/21-VD**

**EMENTA: ICMS.** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. OPERAÇÕES INTERNAS. Recolhimento do ICMS efetuado a menos em virtude de erro na apuração do imposto. Acatada a preliminar de decadência de parte dos valores lançados. No mérito, foi excluída da autuação os períodos mensais que a empresa se encontrava amparada pelo benefício da redução da base de cálculo do ICMS, por força da celebração de Termo de Acordo firmado com base no Decreto nº 7.799/2000. Não acolhidas as preliminares de nulidade do lançamento suscitadas na peça defensiva. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo, de lançamento tributário formalizado através do presente Auto de Infração, lavrado em 30/03/2021, para a cobrança de ICMS, contendo a seguinte imputação fiscal:

**Infração 01 – 07.15.02** – Recolheu a menor do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação para fins de comercialização. Ocorrência verificada nos meses janeiro a setembro de 2016; fevereiro a novembro de 2017; e, janeiro a novembro de 2018. Valor exigido: R\$130.679,35. Multa de 60% prevista no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

**Documentos juntados na peça acusatória:** Termo de Início da Ação Fiscal; Demonstrativos de Antecipação Parcial - Entradas; e, mídia digital (docs. fls. 06/39).

O contribuinte foi notificado do lançamento pela via postal em 13/04/2021. Defesa administrativa protocolada em 14/06/2021, peça processual subscrita por advogados (fls. 49/55), com instrumento de representação acostado às fls. 57/59.

O sujeito passivo, após ressaltar a tempestividade da medida impugnatória, passou a apontar os equívocos cometidos pela fiscalização que no seu entender desembocam na total improcedência do Auto de Infração.

Suscitou a decadência das cobranças cujos lançamentos remontam às datas de 31/01/2016, 29/02/2016 e 31/03/2016, ao argumento de que houve escrituração e apuração do imposto, sem que a infração imputada de recolhimento a menor do ICMS Antecipação Parcial tenha decorrido de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo. Nessas circunstâncias, a contagem do prazo decadencial para o lançamento deve seguir a regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ou seja, tem o termo inicial na data de ocorrência do fato gerador, sendo seu termo final a data de ciência do lançamento. Considerando que a ciência da impugnante da lavratura do Auto de Infração se deu em 13/04/2021, pela via postal (doc. 03), operou-se a decadência em relação aos fatos geradores dos meses supracitados.

Em seguida a defesa discorreu acerca de erros apurados no cálculo do pretenso débito de ICMS. Declarou que no período alcançado pela ação fiscal a empresa, que opera na atividade de distribuição de produtos farmacêuticos, estava fruindo o benefício fiscal previsto no art. 3º-D, do Decreto nº 7.799/2000. Por conta disso, gozava de redução de base de cálculo de ICMS de 41,176% em suas operações internas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária, de modo que a alíquota

efetiva de ICMS devida era de 10%, nas operações realizadas até 09/03/2016 (quando a alíquota interna era de 17%), e de 10,59% nas operações realizadas a partir de 10/03/2016 (quando a alíquota interna passou a ser de 18%, em decorrência da Lei Estadual n.º 13.461/2015).

No entanto, a Auditoria teria desconsiderado que a impugnante era beneficiária da referida redução de base de cálculo, sendo que essa circunstância se encontra espelhada na planilha de apuração do imposto que considerou, em todos os lançamentos, as alíquotas internas de 17% e 18%, conforme a data do fato gerador. O contribuinte, partindo então da planilha elaborada pela Autoridade Fiscal, elaborou nova planilha de débito, anexada à defesa (**Doc. 07**), consignando as cargas tributárias de ICMS de 10% e 10,59%. Como resultado, a Impugnante encontrou recolhimento a maior de antecipação parcial na maioria substancial dos períodos fiscalizados. Apenas três meses apresentaram diferença a pagar (fevereiro/2016, janeiro/2018 e novembro/2018). Todavia, ressaltou o contribuinte, essas diferenças decorreram de erro no período de alocação do débito das operações, questão a ser enfrentada no tópico subsequente da inicial defensiva.

No tocante ao erro de alocação dos débitos, a defesa afirmou que no período fiscalizado vigoraram três redações distintas para o art. 332, § 2º do RICMS/12.

*A primeira delas, aplicável aos meses de 01/2016 a 10/2016, dispunha que o recolhimento da antecipação parcial de ICMS, por contribuintes regularmente credenciados (como sempre fora a Impugnante), poderia ser realizado “até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento”.*

*A segunda redação, com efeitos entre 11/2016 e 12/2017, determinava que a antecipação deveria ser recolhida pelos credenciados “até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do documento fiscal”.*

*Já pela terceira redação, aplicável aos fatos geradores ocorridos entre 01/2018 e 11/2018 e atualmente em vigor, o recolhimento pode ser realizado “até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal” pelos contribuintes credenciados.*

Sem se atentar para isso, o Autuante efetuou, em todos os meses fiscalizados, os lançamentos nas datas de emissão das notas fiscais pelo estabelecimento remetente, sem considerar ou sem registrar a data de entrada no estabelecimento escriturada pela Impugnante para os fatos geradores ocorridos até 10/2016, nem a data de emissão do MDF-e correspondente, para os fatos geradores de 01/2018 a 11/2018, o que permitiria a verificar se os lançamentos foram alocados nos meses apropriados e correlacionados aos recolhimentos corretos.

Essa verificação era de extrema relevância, pois há, conforme planilha elaborada pela Impugnante (que considera a redução da base de cálculo do Decreto n.º 7.799/2000, aplicando-a às operações registradas pela fiscalização), recolhimento de antecipação parcial de ICMS a maior do que o devido em quase todos os meses fiscalizados.

Sendo assim, os recolhimentos registrados como excedentes referiam-se as notas fiscais alocadas, por equívoco, no mês anterior, enquanto os recolhimentos insuficientes dizem respeito a notas fiscais alocadas por equívoco naquele mês considerado.

Como foi tolhido da Impugnante o direito de realizar tal conferência, pela deficiência na fundamentação do auto de infração, cuja planilha não registra a data de entrada e a data de emissão do MDF-e vinculado, nos períodos em que cada critério de alocação do débito era pertinente, deve-se concluir pela nulidade da infração, por cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 18, II do RPAF/BA.

Na sequência, a defesa apontou a existência de outro equívoco da autuação, que no seu entender, compromete a certeza e liquidez das cobranças lançadas no Auto de Infração. Neste tópico, afirmou que na planilha de apuração do imposto elaborada pela Autoridade Fiscal foi atribuído para todas as operações o crédito de ICMS de 7%. Disse que provavelmente este equívoco decorreu de erro na composição da fórmula utilizada na elaboração da planilha. Todavia, independentemente da causa do equívoco, a defendente sustenta tratar-se de erro que macula toda a operação, tornando de igual modo

nula a autuação fiscal, no que se refere ao ICMS próprio destacado pelos remetentes para efeito de cálculo do imposto devido a título de antecipação parcial.

Note-se que não se trata de crédito a ser tomado na apuração, o qual fica limitado a 10%, mas do crédito para efeito de cálculo da antecipação parcial. Nesta hipótese, conforme art. 12-A da Lei nº 7.014/1996, considera-se sempre o imposto destacado na nota fiscal, razão pela qual nas “Perguntas e Respostas” a Sefaz informa não ser devida a antecipação parcial para atacadistas beneficiários do Decreto nº 7.799/2000 sempre que a carga tributária da operação de compra for superior a 10% ou 10,59%, a exemplo, do que ocorre nas aquisições com alíquota interestadual de 12%.

Ao finalizar a peça de defesa o contribuinte pede que seja declarada a nulidade do Auto de Infração, requerendo, ainda, o funcionamento no presente processo administrativo da Procuradoria Fiscal como *custos legis*, fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária.

Prestada a Informação Fiscal pelo autuante, peça processual juntada aos autos entre as fls. 72 a 78.

**No tocante à decadência, preliminar de mérito:** Ao rebater o argumento defensivo relacionado à decadência, o autuante declarou que a defesa ignorou que o Estado da Bahia fixou termo único para a contagem do prazo decadencial, cujo início, para todas as situações, é sempre o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos geradores, conforme disposição contida no art. 107-B, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), norma transcrita na peça informativa. Assim, os créditos constituídos no exercício de 2016, relacionados aos fatos geradores que ocorreram no período de 01/01/2016 a 31/12/2016 só poderiam ser desconstituídos se o lançamento tributário tivesse sido formalizado após 31/12/2021. Considerando que o A.I. foi lavrado em 30/03/2021, não há argumentos legais para sustentar o pedido empresarial de decadência de parte dos créditos tributários.

**Tópico relativo a erro na quantificação do imposto.** O autuado solicita que seja concedido redução de base de cálculo, por ser signatário do Termo de Acordo, com base no **Decreto n.º 7.799/2000**. Ao referenciar o art. 1º do referido Decreto, o autuante afirmou que os itens que foram objeto da exigência fiscal não estão contemplados no Termo de Acordo, conforme os códigos NCM descritos na Planilha ANTECIPAÇÃO PARCIAL – ENTRADAS, folhas 8 a 38 deste PAF.

**No tópico relativo a erro no período de alocação das operações:** Afirmou que foi feito exatamente o que solicita a empresa. No Auto de Infração e nos correspondentes Demonstrativos de Débito foram considerados com data do vencimento o dia 25 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores.

**No tópico relativo a erro na aplicação da alíquota incidente nas entradas:** afirmou que muito provavelmente o autuado não acertou fazer conta de percentual. O valor da coluna “Crédito” na Planilha ANTECIPAÇÃO PARCIAL – ENTRADAS, folhas 8 a 38, retrata exatamente a aplicação da coluna “AliqIcms” (alíquota do ICMS) sobre a coluna “VLBcIcms” (Valor da Base de Cálculo do ICMS).

Ao finalizar a peça informativa o autuante declarou que o contribuinte, na peça impugnatória, relata fatos que não condizem com a verdade, ocultando a legislação tributária e criando situações inexistentes. Afirmou ainda que a defesa não enfrentou de fato a questão central objeto deste PAF relacionada à falta de pagamento do ICMS - Antecipação Parcial. Concluiu pedindo pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

Em despacho exarado à fl. 81 dos autos, após avaliação dos elementos existentes neste processo, concluí que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento. Apresento na sequencia o meu voto.

É o Relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de uma única ocorrência fiscal. O contribuinte foi acusado de recolher a menor o ICMS devido a título de antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias originárias de fornecedores localizados em outras Unidades da Federação, destinadas a posterior

comercialização. As operações autuadas alcançaram entradas de produtos sujeitos ao regime de apuração do normal (débitos vs. Créditos).

Cumpre inicialmente enfrentar as questões formais do processo. Atendidos, ao nosso ver, os pressupostos exigidos na legislação para a formalização do ato de lançamento fiscal. Consta na peça de lançamento os dados relacionados à identificação do contribuinte; a descrição do fato considerado infração e respectivo enquadramento legal; o demonstrativo de apuração do imposto por documento fiscal e item de mercadoria; a previsão normativa da multa proposta pela autoridade fiscal; e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo sistema de emissão eletrônica do Auto de Infração.

Não foram identificados por esta relatoria a presença de vícios formais ou materiais listados no art. 18 do RPAF/99, ou em outros dispositivos da legislação tributária, considerando ainda que foram preservados em favor do sujeito passivo os direitos ao contraditório e à ampla defesa, em todas as fases do processo.

Sob estes fundamentos, não acolhemos a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte

No que se refere ao acervo probatório das ocorrências fiscais, esta Relatoria não vislumbra a necessidade de realização de perícias ou diligências saneadoras do feito, de forma que considero que os elementos fático-instrutórios existentes nos autos são suficientes para que possa proferir decisão de mérito acerca da exigência fiscal, objeto de contestação pelo contribuinte.

A defesa suscitou uma preliminar de mérito. Decadência dos créditos tributários relacionados aos fatos geradores que remontam às ocorrências de 31/01/2016, 29/02/2016 e 31/03/2016, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/03/2021, com ciência ao contribuinte em 13/04/2021, pela via postal. Pugna pela aplicação ao caso das disposições do art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), com contagem do prazo decadencial a partir das ocorrências dos fatos geradores.

As discussões em torno da decadência dos tributos lançados por homologação, modalidade em que se enquadra o ICMS, atualmente se encontram pacificadas neste CONSEF, seguindo a diretriz traçada no Incidente de Uniformização da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE) nº 2016.194710-0, que adotou a linha de entendimento consolidada no STF, através da Súmula Vinculante nº 08.

Os institutos da decadência e da prescrição, são matérias reservadas a disciplinamento por lei complementar federal. A LEI COMPLEMENTAR de tributos no Brasil é o CTN. De acordo com essa norma geral, o prazo referente à obrigação principal deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional), quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o valor do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se por sua vez o prazo decadencial, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fulcro no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas não efetuar o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitir a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, efetuar o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verificar que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em decorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, a preliminar de mérito diz respeito à acusação de recolhimento a menor do imposto. Nesta situação, o marco inicial do prazo de decadência deve ser contado adotando-se a regra estabelecida no § 4º, do art. 150 do CTN, considerando a existência de pagamento, ainda que a menor, conjugado com o fato de que o contribuinte declarou os fatos sujeitos à tributação na sua escrita fiscal. Acolhe-se a preliminar de decadência para os fatos geradores anteriores a 13 de abril de 2016.

Passaremos na sequência a examinar as questões de mérito do presente lançamento de ofício.

Concentrou-se basicamente a defesa a apontar equívocos do lançamento fiscal no tocante a três

pontos, todos eles relacionados a erros na quantificação do imposto. São eles: 1º) desconsideração pela Auditoria das reduções do ICMS previstas no Decreto nº 7.799/2000 – art. 3º-D; 2º) erro no tocante ao prazo de vencimento da obrigação de pagar o ICMS antecipação parcial, considerando que o contribuinte procedeu todos os recolhimento na data da efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento empresarial; 3º) dedução dos créditos pelas entradas adotando a Auditoria unicamente alíquota de 7% para todas as operações, em desconformidade com os documentos fiscais de aquisição. Essas questões foram abordadas na peça de defesa como vícios do procedimento fiscal a demandarem a nulificação do Auto de Infração. Todavia, esta Relatoria entende que as mesmas devem ser enfrentadas no exame de mérito, por estarem relacionadas a forma como o imposto foi quantificado e apurado pela Auditoria Fiscal, fato a demandar a aplicação de normas de direito material que tratam da base imponível e do regime de apuração do imposto.

Vamos a elas.

No que se refere à aplicação da redução de base cálculo prevista no art. 3º-D, do Decreto nº 7.799/2000, é condição para a fruição do benefício a celebração de Termo de Acordo firmado com a Secretaria da Fazenda, conforme dispõe o art. 7º do referido Decreto. No caso concreto, a defesa apresentou nos autos Parecer Final firmado pela Diretoria de Tributação da SEFAZ-Ba, datado de 25/07/2018, no qual é mencionado que a sua vigência se daria a partir de primeiro dia subsequente ao da assinatura do Termo de Acordo, com validade até 31/12/2019 (doc. inserido à fl. 66 dos autos).

De plano, é de se destacar que os fatos geradores dos exercícios de 2016, 2017, e parte do exercício de 2018 (meses de janeiro a junho), não estavam amparados pela sistemática de tributação estabelecida pelo Decreto nº 7.799/2000, exatamente por inexistir Termo de Acordo firmado entre o contribuinte e a Administração Tributária versando sobre a redução da base de cálculo nas operações internas realizadas pelo contribuinte.

Portanto, considerando que a finalização do Termo de Acordo juntado na peça defensiva se verificou em julho de 2018, mais precisamente no dia 25, e sua vigência, conforme cláusula específica constante do referido instrumento passou a ser a partir do 1º de agosto de 2018, esta relatoria exclui da exigência fiscal os fatos geradores dos meses de agosto, setembro, outubro e novembro de 2018. Afasta-se as cobranças lançadas nesses meses, por insegurança da acusação fiscal que deixou de observar que as operações internas da empresa já estavam submetidas ao regime tributário estabelecido pelo Decreto nº 7.799/2000, a garantir ao contribuinte a aplicação da redução de base de cálculo nas operações de saídas internas. Por sua vez, no período não alcançado pelo Termo de Acordo, não poderia a empresa proceder às reduções da base imponível, razão pela qual, procede as cobranças dos valores recolhidos a menor pelo contribuinte.

No tocante à segunda alegação, referente à discrepância entre a data da entrada ou emissão das notas fiscais de aquisição e a data de vencimento da obrigação de pagamento do ICMS Antecipação Parcial, item da impugnação empresarial que o contribuinte denominou de “**erro no período de alocação das operações**”, a defesa não apresentou nos autos qualquer documento fiscal que atestasse a ocorrência do suposto erro. Nessas circunstâncias, não há como esta Relatoria proceder à revisão dos valores supostamente lançados indevidamente no Auto de Infração, pois o fato alegado pelo sujeito passivo não se revelou demonstrado através da apresentação de prova capaz de atestar a existência da desconformidade relatada na peça defensiva. Trata-se de fato alegado e não provado, cujo ônus é do sujeito passivo.

Ademais, em relação a este específico item, o contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova que atestasse os supostos recolhimentos mencionados na inicial defensiva, mesmo que realizados em datas diversas das apontadas na autuação fiscal.

Por fim, no que tange à alegação defensiva de que só foram abatidos créditos de ICMS na planilha de apuração fiscal, calculados pela alíquota de 7%, em desconformidade com os valores efetivamente destacados nos documentos fiscais de aquisição, esta relatoria, ao se debruçar sobre a planilha elaborada pela fiscalização, pode identificar que as operações originárias de Unidades Federadas localizadas no Sul e Sudeste do País, tiveram os créditos considerados pela alíquota de 7%. Já as

operações originárias de Estados das Regiões Nordeste, Centro Oeste e Espírito Santo, as alíquotas utilizadas na quantificação dos créditos fiscais, foi de 12%. No que concerne às operações de entradas com origem no exterior foi computada a alíquota de 4%. Improcede, portanto, os reclamos defensivos.

Ante o acima exposto, nosso voto é PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração. Foram excluídos do lançamento as ocorrências dos meses janeiro, fevereiro e março de 2016 (cobranças atingidas pela decadência), e os valores que compõem as ocorrências dos meses de agosto, setembro, outubro e novembro de 2018, submetidos ao regime de tributação com os benefícios do Decreto nº 7.799/2000, que asseguram ao contribuinte proceder reduções de base de cálculo nas operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária.

### 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 **298576.0001/21-6**, lavrado contra **LUFARMA DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA EIRELI**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$91.725,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos demais consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR