

A. I. N° - 269102.0007/06-2
AUTUADO - MARIA ELENA TEIXEIRA ROCHA
AUTUANTE - OSVALDO SÍLVIO GIACHERO
ORIGEM - INFAC GUANAMBI
INTERNET - 17.04.07

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0094-02/07

EMENTA: ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS DOCUMENTOS FISCAIS E OS LANÇAMENTOS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Imputação não impugnada pelo sujeito passivo. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. b) FALTA DE RECOLHIMENTO. A regra do art. 355 somente se aplica quando as mercadorias têm as destinações especificadas em seus incisos. No caso destes autos, consta que o autuado, além de adquirir medicamentos destinados a hospitais, casas de saúde, clínicas e órgãos públicos, também adquire mercadorias para revenda a farmácias. Sendo assim, o autuado deve adequar-se à sistemática prevista no § 6º do art. 359 do RICMS. Não acatadas as preliminares suscitadas. Negado o pedido de perícia. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Foram apuradas, em dois exercícios, diferenças tanto de saídas quanto de entradas de mercadorias na escrita do autuado, sendo que, no cálculo do imposto, tomou-se por base, para cada exercício, a diferença de maior expressão monetária. Imputações não impugnadas pelo sujeito passivo. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS NA ESCRITA FISCAL. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Demonstrado que parte das entradas não registradas se refere a operações cuja fase de tributação se encontrava encerrada. Retificadas as multas, reduzindo-se os respectivos valores. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/6/06, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS em virtude de divergência entre os documentos fiscais e os lançamentos nos livros fiscais próprios, sendo lançado imposto no valor de R\$ 151,32, com multa de 60%;

2. recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária], sendo lançado imposto no valor de R\$ 23.569,58, com multa de 60%;
3. falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária], sendo lançado imposto no valor de R\$ 116.013,11, com multa de 60%;
4. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” [sic], apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2004), levando-se em conta, no cálculo do imposto, a diferença de maior expressão monetária, a das saídas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 781,05, com multa de 70%;
5. falta de recolhimento de ICMS constatada pela diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas (exercício de 2005), sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.044,37, com multa de 70%;
6. entrada, no estabelecimento, de mercadoria sujeitas a tributação [pelo ICMS] sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de R\$ 21.358,21, equivalente a 10% sobre o valor das entradas não escrituradas.

O contribuinte defendeu-se impugnando os lançamentos dos itens 2º, 3º e 4º. No tocante aos itens 2º e 3º, alega, como preliminar, que o fiscal o acusa das supostas infrações, relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias, mas se limitou a apresentar demonstrativos sem qualquer respaldo em documentos fiscais. Alega que o fiscal se valeu do chamado “preço máximo consumidor – PMC” para o cálculo do ICMS devido por substituição tributária, mas não indicou como foi obtido tal “denominador”. Alega, ainda, ilegitimidade passiva, tomando por fundamento os arts. 355 e 371 [do RICMS], em face da existência de convênio ou protocolo entre a Bahia e o Estado de origem das mercadorias prevendo a substituição tributária. Argumenta que a falta de inscrição cadastral do substituto tributário no Estado de destino das mercadorias não o desincumbe do dever de recolher o imposto por meio de guia nacional (GNRE). Salienta que a cobrança do imposto do substituído deve ser precedida da cobrança do substituto, depois de esgotadas todas as possibilidades de sua exigência. Pede a nulidade do procedimento, com base nos arts. 18, IV, “a”, 2º, 39, III e IV, “b”, e 41 do RPAF.

Quanto ao mérito, alega que muitas das mercadorias objeto da autuação eram destinadas a hospitais, clínicas e órgãos públicos, para consumo final, não se aplicando, por isso, o imposto relativo à etapa de circulação subsequente, por estar encerrada a fase de tributação. Aduz que juntaria aos autos cópias das Notas Fiscais de saídas com a identificação dos destinatários finais. Pede que, se as provas que juntasse fossem consideradas insuficientes, se determinasse a realização de perícia para atestar as informações de efetiva saída para aqueles adquirentes enumerados no art. 359, § 6º, do RICMS. Indica assistente técnico. Cita jurisprudência deste Conselho.

No tocante ao item 6º, o autuado reclama que o fiscal, além de não observar que as Notas Fiscais, “em sua maioria ou totalidade”, estava escriturada, se equivocou ao aplicar a multa de 10% sobre o valor das entradas, alegando que a multa seria de 1%.

Pede a nulidade, ou, no mérito, a improcedência do Auto de Infração.

Ao prestar a informação, o fiscal explicou que, no caso do imposto lançado a título de antecipação tributária, a defesa deixou de observar que todas as Notas Fiscais que foram objeto da autuação nos exercícios de 2004 e 2005 tiveram suas cópias reprográficas [sic] anexadas ao processo, seguidas de um demonstrativo indicando de quanto seria a carga tributária do imposto, sendo subtraído o crédito da Nota Fiscal, bem como o imposto antecipado através de DAE apresentado pelo contribuinte, lançando-se a diferença no Auto de Infração. Quanto à alegação da defesa no que concerne aos preços máximos ao consumidor (PMC) dos medicamentos, o fiscal informa que aqueles preços foram fornecidos por departamento interno da SEFAZ, especializado em substituição tributária, e, caso o órgão julgador ache por bem aferi-los, sugere que se diligencie para que o referido departamento acoste aos autos a tabela da ABCFARMA com os referidos preços.

Relativamente à argüição de ilegitimidade passiva, o fiscal explica que nos dois itens que cuidam de imposto devido por antecipação (itens 2º e 3º) somente foram levadas em conta Notas Fiscais oriundas de Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94, como é o caso de São Paulo, Goiás, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Norte, Pernambuco, Amazonas, Ceará, Paraná e Santa Catarina, além do Distrito Federal. Pondera que a argumentação da defesa seria válida se no levantamento fiscal houvesse Notas Fiscais de medicamentos oriundos de Estados signatários do aludido convênio. Assegura que todas as guias de recolhimento do imposto apresentadas foram consideradas na apuração do ICMS devido.

Quanto à alegação da defesa de que os medicamentos seriam destinados a consumidores finais como hospitais, clínicas e órgãos públicos, o fiscal diz não ser verdade que a totalidade das mercadorias tivesse tal destinação, pois existem também vendas efetuadas a farmácias. Comenta a regra do art. 359, § 6º, do RICMS.

No que concerne ao item 6º, o fiscal explica que todas as Notas Fiscais objeto do procedimento foram obtidos no sistema CFAMT [Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito]. Quanto ao erro apontado pela defesa, o fiscal admite que se equivocou ao efetuar o demonstrativo. Elaborou demonstrativo das 12 Notas Fiscais. Opina pela procedência [sic] do Auto de Infração.

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem a fim de que o fiscal autuante anexasse cópia da revista na qual constassem os preços adotados como base de cálculo do imposto lançado no Auto, de modo a ficar provado, em relação a todos os produtos objeto do levantamento em discussão nos itens 2º e 3º, relativamente a cada laboratório fabricante, quais os preços da revista para os medicamentos objeto do levantamento fiscal, vigentes à época da operação considerada. Na mesma diligência, foi solicitado que o fiscal corrigisse o demonstrativo da multa do item 6º, haja vista que ele havia reconhecido ter-se equivocado ao efetuar o demonstrativo, pois 12 das Notas Fiscais relacionadas se referem a medicamentos, de modo que a multa em relação a estas seria de 1%, e não de 10%, no entanto, ao elaborar o demonstrativo à fl. 1.156, embora destacasse que a multa das 12 Notas Fiscais de medicamentos seria de 1%, por estar encerrada a fase de tributação, se equivocou, pois propõe que os valores sejam “diminuídos conforme segue” (para 1%), mas manteve nos cálculos a multa de 10%. Solicitou-se que fossem elaborados dois demonstrativos distintos, um relativamente às Notas Fiscais das mercadorias sujeitas à tributação normal, com multa de 10%, e outro demonstrativo para as Notas Fiscais de mercadorias não tributáveis ou com sua fase de tributação encerrada, com multa de 1%.

Em cumprimento à diligência, o fiscal anexou o “Suplemento – Lista de Preços” da *Revista Guia da Farmácia*, de abril de 2005. Juntou demonstrativos das multas de 1% e 10% por Notas Fiscais não escrituradas.

Foi mandado dar ciência dos novos elementos ao sujeito passivo, reabrindo-se o prazo de defesa (30 dias).

O autuado deu entrada em petição falando de aspectos atinentes à legalidade tributária, alertando para a observância dos princípios retores da tributação, acentuando o princípio da verdade material e a orientação do *in dubio pro contribuente*. Salienta as regras do art. 355, VII, e do art. 371 do RICMS. Observa que, nos termos do art. 150, § 7º, da Constituição, somente é cabível a substituição tributária referente à etapa de circulação subsequente das mercadorias, quando tal circulação deva ocorrer, não sendo exigível a substituição quando as mercadorias se destinam a consumidor final, como é o caso de postos de saúde, hospitais, clínicas médicas, etc., por estar encerrada a fase de tributação. Juntou cópias das Notas Fiscais de saídas, para demonstrar os destinatários dos bens. Pede que, se as provas que juntasse sejam consideradas insuficientes, se determine a realização de perícia para atestar as informações de efetiva saída para aqueles adquirentes enumerados no art. 359, § 6º, do RICMS. Indica assistente técnico. Cita jurisprudência deste Conselho. Reitera os pedidos de nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

O fiscal autuante, tendo analisado as provas apresentadas pelo autuado, manifestou-se dizendo que, realmente, parte das Notas Fiscais anexadas aos autos indica como destinatários hospitais, clínicas e órgãos públicos, porém existem também Notas Fiscais destinadas a farmácias. Observa que o RICMS contém uma disposição “ímpar”, no § 6º do art. 359, que trata da recuperação da parcela do imposto antecipado, correspondente à diferença entre a base de cálculo que serviu para a retenção do imposto e o preço efetivamente praticado na venda para hospitais, ambulatórios, casas de saúde e congêneres. A seu ver, a argumentação da defesa somente seria válida se todas as vendas fossem efetuadas a hospitais, casas de saúde e congêneres. Opina pela procedência [sic] do Auto de Infração.

VOTO

Foram impugnados pelo autuado apenas os itens 2º, 3º e 6º do Auto de Infração.

Os itens 2º e 3º referem-se ao lançamento de ICMS a título de antecipação. O autuado alegou, como preliminar, que o fiscal o acusou das supostas infrações, relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias, mas se limitou a apresentar demonstrativos sem qualquer respaldo em documentos fiscais. Alegou, ainda, que o fiscal se valeu do chamado “preço máximo consumidor – PMC” para o cálculo do ICMS devido por substituição tributária, mas não indicou como foi obtido tal “denominador”.

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem a fim de que o fiscal autuante anexasse cópia da revista na qual constassem os preços adotados como base de cálculo do imposto lançado no Auto, de modo a ficar provado, em relação a todos os produtos objeto do levantamento em discussão nos itens 2º e 3º, relativamente a cada laboratório fabricante, quais os preços da revista para os medicamentos objeto do levantamento fiscal, vigentes à época da operação considerada.

Em cumprimento à diligência, o fiscal anexou o “Suplemento – Lista de Preços” da *Revista Guia da Farmácia*, de abril de 2005.

Foi dada ciência dos novos elementos ao sujeito passivo. O autuado não apontou erros de cálculo. Dou por superada a preliminar.

Noutra preliminar, o autuado alega ser pessoa ilegítima para figurar no pólo passivo da relação jurídica em apreço, tomando por fundamento os arts. 355 e 371 do RICMS. Argumenta que a cobrança do imposto do contribuinte substituído deve ser precedida da cobrança do substituto tributário.

Em tese, a defesa teria razão, haja vista a regra do § 1º do art. 125 do RICMS. No entanto, foi assegurado pelo fiscal autuante, na informação prestada, que nos dois itens que cuidam do imposto devido por antecipação (itens 2º e 3º) somente foram levadas em conta Notas Fiscais

oriundas de Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94. Sendo assim, não cabe neste caso a alegação de ilegitimidade passiva.

Passo ao exame do mérito.

A defesa alega que muitas das mercadorias objeto da autuação seriam destinadas a consumidores finais – hospitais, clínicas e órgãos públicos –, não sendo devido, por isso, o imposto relativo à etapa de circulação subsequente. Toma por base o art. 355, VII, do RICMS.

Cumpre notar que hospitais, clínicas e congêneres, quando adquirem medicamentos, não são “consumidores finais”. Os medicamentos adquiridos por aquelas entidades não constituem “material de consumo”, mas sim insumos a serem empregados ou aplicados na prestação de seus serviços. Sendo assim, em vez do inciso VII, o dispositivo aplicável seria o inciso IV do art. 355.

Feita essa correção, cumpre observar que a regra do art. 355 somente se aplica quando as mercadorias têm as destinações especificadas em seus incisos. No caso destes autos, consta que o autuado, além de adquirir medicamentos destinados a hospitais, casas de saúde, clínicas e órgãos públicos, também adquire mercadorias para revenda a farmácias. Sendo assim, deve adequar-se à sistemática prevista no § 6º do art. 359 do RICMS, que prevê a faculdade de o contribuinte requerer regime especial para recuperar a parcela do imposto retido correspondente à diferença entre a base de cálculo que serviu para a retenção na operação mais recente e o valor da operação que tiver realizado, proporcionalmente às quantidades de medicamentos vendidas. Segundo afirma o fiscal, o autuado obteve regime especial nesse sentido. O autuado requereu a realização de perícia para averiguar as informações de efetiva saída para aqueles adquirentes enumerados no art. 359, § 6º, do RICMS. Não há necessidade de perícia, já que está demonstrado nos autos que a empresa também efetua vendas para farmácias.

Em suma, considero corretos os lançamentos dos itens 2º e 3º.

No tocante ao item 6º, o autuado reclama que o fiscal, além de não observar que as Notas Fiscais, “em sua maioria ou totalidade”, estava escriturada, se equivocou ao aplicar a multa de 10% sobre o valor das entradas, alegando que a multa seria de 1%.

O equívoco foi reconhecido pelo fiscal.

Foi determinada a realização de diligência, a fim de que o autuante refizesse o demonstrativo, pois 12 das Notas Fiscais relacionadas se referem a medicamentos, de modo que a multa em relação a estas seria de 1%, e não de 10%, no entanto, ao elaborar o demonstrativo à fl. 1.156, embora destacasse que a multa das 12 Notas Fiscais de medicamentos seria de 1%, por estar encerrada a fase de tributação, se equivocou, pois propõe que os valores sejam “diminuídos conforme segue” (para 1%), mas manteve nos cálculos a multa de 10%. Solicitou-se que fossem elaborados dois demonstrativos distintos, um relativamente às Notas Fiscais das mercadorias sujeitas à tributação normal, com multa de 10%, e outro demonstrativo para as Notas Fiscais de mercadorias não tributáveis ou com sua fase de tributação encerrada, com multa de 1%.

A diligência foi cumprida, conforme demonstrativos às fls. 1.264/1.272.

O item 6º deverá ser desmembrado em dois, haja vista que, apesar de, em sua essência, se tratar de um só fato – falta de registro de entradas de mercadorias na escrita fiscal –, a legislação prevê multas distintas para a falta de registro de operações tributáveis e para falta de registro de operações não tributáveis, como no caso de operações com a fase de tributação encerrada (Lei nº 7.014/96, art. 42, IX e XI). Sendo assim, em face dos elementos às fls. 1.264/1.272, o demonstrativo de débito deverá ser refeito, desmembrando-se o item em dois tópicos, com base nas seguintes indicações, corrigindo-se, inclusive, as datas de vencimento:

MULTA DE 10%			
DATA OCORR.	DATA VENC.	BASE DE CÁLCULO	MULTA
31/01/04	31/01/04	7.093,64	709,36
28/02/04	28/02/04	10.981,64	1.098,16
31/03/04	31/03/04	4.511,25	451,13
30/04/04	30/04/04	6.928,06	692,81
31/05/04	31/05/04	916,00	91,60
30/06/04	30/06/04	731,95	73,20
31/07/04	31/07/04	2.978,53	297,85
31/08/04	31/08/04	9.834,40	983,44
30/09/04	30/09/04	3.095,63	309,56
31/10/04	31/10/04	2.356,08	235,61
30/11/04	30/11/04	5.076,84	507,68
31/12/04	31/12/04	3.456,96	345,70
31/01/05	31/01/05	13.902,36	1.390,24
28/02/05	28/02/05	8.079,45	807,95
31/03/05	31/03/05	16.736,02	1.673,60
30/04/05	30/04/05	14.738,81	1.473,88
31/05/05	31/05/05	13.159,98	1.316,00
30/06/05	30/06/05	20.024,65	2.002,47
31/07/05	31/07/05	15.520,30	1.552,03
31/08/05	31/08/05	12.019,83	1.201,98
30/09/05	30/09/05	8.074,73	807,47
31/10/05	31/10/05	5.765,78	576,58
30/11/05	30/11/05	1.122,80	112,28
Soma			18.710,58
MULTA DE 1%			
31/01/04	31/01/04	1.319,92	13,20
30/04/04	30/04/04	5.082,82	50,83
31/07/05	31/07/05	9.708,62	97,09
31/08/05	31/08/05	1.005,10	10,05
31/10/05	31/10/05	7.086,52	70,87
30/11/05	30/11/05	2.274,39	22,74
Soma			264,78

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269102.0007/06-2, lavrado contra **MARIA ELENA TEIXEIRA ROCHA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 141.559,43**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 139.734,01 e de 70% sobre R\$ 1.825,42, previstas no art. 42, incisos II, “a” e “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias, totalizando **R\$ 18.975,36**, previstas nos incisos IX e XI do art. 42 da supracitada lei, e dos acréscimos moratórios, na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR