

**A. I. N°** - 232943.0005/12-0  
**AUTUADO** - E.C. VELANES & CIA LTDA  
**AUTUANTE** - REGINALDO CAVALCANTE COELHO  
**ORIGEM** - INFAT ITABUNA  
**INTERNET** 12.09.2013

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0176-04/13**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Provada a existência de aquisições de mercadorias sem documentação fiscal. Assim ocorrendo, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária). Infração subsistente. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. A empresa adquiriu mercadorias sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado, em 17/02/12, para exigir o débito no valor de R\$30.324,51, em decorrência da constatação de duas infrações, relativas aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, consoante os demonstrativos às fls. 13 a 199 dos autos, em razão das seguintes irregularidades:

**INFRAÇÃO 1** – Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$20.347,92, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

**INFRAÇÃO 2** – Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$9.976,59, de responsabilidade do sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado

Às fls. 205 a 212 dos autos, o autuado apresenta sua defesa, na qual, diz que, dado a peculiaridade de cada suposta infração, as mesmas serão analisadas separadamente, a fim de que não restem prejudicadas a verdade e a clareza dos argumentos, tão importantes para a comprovação da inexistência das infrações.

Em relação à primeira infração, destaca que, se bem analisada, mistura dois institutos jurídicos inconfundíveis: solidariedade tributária e substituição tributária. A solidariedade tributária, prevista nos arts. 124 e 125 do CTN consiste num instrumento de praticabilidade no campo tributário, uma vez que propicia ao Fisco a escolha do devedor em relação ao qual seja mais fácil e cômodo exigir a dívida integral. Complementa dizendo que o art. 124 prevê duas hipóteses de

solidariedade: a) em relação às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e b) referente às pessoas expressamente designadas em lei

Diz então, para se ter aplicação desse instituto, a lei necessariamente deveria dizer que tanto o vendedor da mercadoria, quanto o seu adquirente, são responsáveis pelo ICMS, o que não se retira da legislação, motivo pelo qual não se está a tratar da solidariedade tributária.

Por outro lado, diz que a Substituição Tributária (ST) ocorre quando a obrigação tributária já nasce, por determinação legal, diretamente na pessoa do terceiro, que toma o lugar daquele que protagonizou a situação fática descrita na hipótese de incidência tributária.

Assevera que são institutos distintos, inconfundíveis e excludentes. É dizer, onde opera a substituição não há margem para a solidariedade e onde há solidariedade não há margem para a substituição.

No caso em análise, alega que o nobre Auditor tratou o contribuinte como responsável solidário e substituto tributário ao mesmo tempo, incorrendo num dos vícios do Auto de Infração que é a ausência de clareza que propicia a ampla defesa, ou, *contrario sensu*, por não indicar com precisão a situação legal do Autuado, mitiga a sua defesa, na medida em que não sabe, com minudência, a matéria imputada que será objeto da defesa.

Diz também, que o Auto de Infração, se bem analisado, padece de vício que reclama a sua morte, dado seu enquadramento legal equivocado. Observa que Auto de Infração está com fundamento em norma não mais existente, porque totalmente revogada por legislação posterior.

Tal afirmação, diz o autuado, decorre quando se nota que o fundamento legal, outrora previsto em diversos artigos do Decreto n. 6.284/98, não mais encontra respaldo legal, uma vez que o aludido Decreto foi expressamente revogado pelo art. 494 do atual RICMS, qual seja, Decreto n. 13.780/12.

Sendo assim, destaca que, pela inexistência do fundamento legal, o Auto de Infração padece de vício que o inquia de total nulidade, seja porque não apresenta ao Contribuinte a base legal da suposta infração, seja porque não se encontra subordinado à lei, mas sim a um decreto revogado. Conclui, então, dizendo que se a base da cobrança é o ICMS e se esse foi pautado em Decreto revogado, toda a cobrança está nula.

Destaca, também, que, se a divergência supostamente encontrada pela fiscalização se deu na análise do arquivo magnético, em que houve confronto e provável desencontro das informações magnéticas com as fiscais, a infração encontrada deveria ser apenada apenas com a cobrança da multa e não com a cobrança do imposto.

É dizer, o imposto só pode ser cobrado na hipótese de ocorrência do fato gerador do ICMS e na falta de seu pagamento. No entanto, quando a infração está na ausência de correlação entre o livro magnético e o físico, dever-se-ia cobrar do contribuinte apenas a multa, de 1% ou de 5%, o que for menor, dentro das hipóteses legais, e não o imposto, como se deu na espécie.

Sobre a multa diz que é sabido e consabido que a multa tem o caráter repressivo, indenizatório e pedagógico, dentre tantas outras finalidades, citando-se apenas essas para ser sintético. Repressivo, a fim de evitar a reiteração do ato infrator, punindo o violador da norma. Indenizatório, pois repara o tempo que o lesado ficou sem o valor programado e pedagógico porque visa a ensinar o faltoso a não insistir na violação.

No caso em apreço, a multa não atingiu qualquer dessas finalidades. A sua razão se deu apenas pela divergência entre o arquivo magnético apresentado pelo Contribuinte e o livro contábil apresentado por profissional responsável pela contabilidade, formalidade excessiva requerida pelo Fisco, que não representa, na prática, a revelação de qualquer conduta dolosa e faltosa.

Se se analisar com cuidado, ver-se-á que o imposto foi devidamente recolhido, já que a matéria objeto da cobrança está toda abrangida pela Substituição Tributária, hipótese em que se encerra a fase de tributação, não se podendo mais falar em cobrança de tributo.

Quanto a segunda infração diz que os erros continuam. De início diz que, confunde-se “antecipação tributária” com “substituição tributária”, institutos igualmente excludentes, uma vez que não pode se pode cobrar, ao mesmo tempo, o ICMS por antecipação e por substituição. Ou se cobra um, ou outro.

De outro modo, e apenas por amostragem, diversas notas fiscais trazidas à baila revelam que o ICMS foi devidamente pago, uma vez que, com a ocorrência da substituição tributária torna-se medida impossível o não pagamento do ICMS.

De mais a mais, a fundamentação da cobrança dá-se em análise do estoque do Contribuinte, o que, fatalmente, é possível de encontrar irregularidades, embora não estejam as mesmas comprovadas na espécie. A gestão de estoque, como se sabe, diz o autuado, é tema que persegue todo empresário, pois dificilmente se consegue regularidade cabal a ponto de inexistir qualquer diferença, mas, no caso, é ilidida pelas notas acostadas, que revelam ausência de rigorosidade na análise do autuante.

Nessa linha, diz que, quem trabalha com remédios, por exemplo, inegavelmente venderá no varejo o que comprou em larga escala, padecendo dos males do desmembramento das vendas e, com isso, da ausência na completude dos dados do inventário.

Por outro lado, tudo quanto afirmado em relação à Infração 1 se repete aqui, seja pela ausência do fundamento legal preciso, pela confusão entre ICMS e multa e tudo o mais. Com esses argumentos espera que tenha comprovado a ilegalidade da medida, que deve ser desconstituída a fim de que a justiça seja feita.

O autuante ao prestar a informação fiscal, às fls. 216 a 217 dos autos, aduz que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/BA)

Diz que em nenhum intante o autuado cotejou e/ou apresentou provas da inexistência das omissões de entradas de mercadorias. Destaca que não existe nenhuma confusão por sua parte quanto aos intitutos jurídicos citados pelo defendant. Alega que seguiu a risca o disposto na Portaria 445/98 que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamento quantitativos de estoque por espécie de mercadorias.

Observa também que os arquivos magnéticos foram devidamente testados e aprovados através de programa de teste de consistência dos dados e não foi constatado nenhum “provável” desencontro. Assevera que representam portanto o fiel movimento dos estoques da autuada.

Face o exposto, ratifica integralmente a exigência do imposto cobrado através do auto de infração em tela.

## VOTO

Trata-se de lançamento fiscal de crédito tributário para exigir o débito de ICMS no montante de R\$30.324,51, relativas a duas irregularidades todas combatidas. A primeira infração diz respeito a falta de recolhimento do imposto no valor de R\$20.347,92, na condição de responsável solidário, decorrente de aquisição de mercadoria de terceiros, sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhada de documentação fiscal, e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração nos livros fiscais próprios competentes, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado; por sua vez a segunda infração, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária caracterizadas na primeira infração, refere-se a falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária no valor de R\$9.976,59, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em

função do valor acrescido , de acordo com percentuais de Margem de Valor Agregado (MVA), deduzida as parcelas do imposto normal calculado a título de crédito fiscal.

Inicialmente, há de se ressaltar que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, visto que todas as acusações constam os dispositivos legais tidos como infringidos e estão devidamente lastreadas em demonstrativos analíticos, conforme se pode observar às fls. 13 a 199 dos autos.

Observa-se que o Auto de Infração foi dado ciência ao contribuinte na forma da legislação, consoante se observa a assinatura no campo próprio à fl. 2 dos autos, inexistindo qualquer cerceamento ao direito de defesa e ao contraditório, cujo direito foi exercido de modo pleno, tendo o autuado demonstrado total entendimento da acusação, inclusive apresentando razões de mérito, o que denota inexistir qualquer cerceamento ao direito de defesa

No mérito, trata a primeira infração da exigência do ICMS, de falta de recolhimento do imposto pelo autuado, na condição de responsável solidário, relativo a medicamentos adquiridos de terceiros, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, apurado por levantamento quantitativos, em exercício fechado, nos anos de 2009, 2010 e 2011, com enquadramento no artigo 125 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos, em que dispõe que o imposto será recolhido por antecipação, pelo responsável solidário, no caso em exame o autuado, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária deste Estado (item. 13.2, inciso II, art.353, do RICMS/BA), nas aquisições interestaduais, conforme se depreende da leitura do art. 371 do mesmo diploma legal, quando não há convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade federada de origem dos produtos, no caso em exame, sendo apurada pô levantamento quantitativo de estoque, a origem é desconhecida.

Todas as mercadorias objeto do levantamento quantitativo são medicamentos, onde o próprio autuado não nega em sua defesa, aliás, confirma no segundo parágrafo de sua manifestação na página acostada aos autos à fl. 211, como tal devidamente enquadradas no regime de substituição tributária deste Estado no que dispõe item. 13.2, inciso II, art.353, do RICMS/BA, que a seguir descrevo:

*Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:*

*I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes, no caso de tê-las recebido sem o recolhimento antecipado do imposto;*

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:*

*13 - os produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário a seguir especificados (Conv. ICMS 76/94 e Prot. ICMS 105/09):*

*13.2 - Medicamentos - NBM 3003 e 3004;*

De outra parte, a segunda infração, que decorre da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária caracterizadas na primeira infração, refere-se a falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de Margem de Valor Agregado (MVA), deduzida as parcelas do imposto próprio calculado a título de crédito fiscal, conforme se pode observar no demonstrativo à fl. 13 dos autos.

Da análise do demonstrativo (fl. 13), vê-se que o Fiscal Autuante utiliza MVA de 49,03% para aplicar no valor da omissão levantada na infração 1, e, por conseguinte, encontrar o valor acrescido das operações. Sobre este valor acrescido calcula o imposto à alíquota interna do Estado da Bahia de 17%, e deduz a parcela do imposto calculado, também, na infração 1 a título

de crédito fiscal, encontrando o valor do imposto de sua própria responsabilidade a com a denominação de ICMS por antecipação tributaria. Tudo isso dentro do que prevê a legislação.

Sobre toda a autuação, o defendante não traz nenhum elemento probante que venha a elidir as infrações postas, exceto quanto a apresentar argumentos contra os fundamentos do regime da substituição tributária, que não cabe na discussão em apreço. Traz, também, sem apresentar provas concretas, a argumentação de que houve erro na fundamentação legal dos vícios apontados na atuação, o que rechaço de pronto por tudo acima apresentado na discussão do mérito da autuação. Traz, ainda, o argumento de que todo o imposto relacionado à operação, objeto da autuação, já teria sido pago, porém não comprova.

Em sendo assim, embasado nos artigos 140, 141, 142 e 143 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não se tem porque considerar os argumentos defensivos do autuado em sua manifestação de defesa. Desta forma, por entender que o procedimento fiscal está dentro do que estabelece a legislação, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, bem assim, todas as acusações constam os dispositivos legais tidos como infringidos e estão devidamente lastreadas em demonstrativos analíticos, vejo subsistentes as infrações 1 e 2 do auto de infração em tela.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, por restarem integralmente procedentes as infrações 1 e 2.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232943.0005/12-0**, lavrado contra **E.C. VELANES & CIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$30.324,51**, acrescido das multas de 70% sobre R\$20.347,92 e 60% sobre R\$9.976,59, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA