

A. I. Nº - 279757.0012/20-0  
AUTUADO - DROGARIA SÃO PAULO S/A  
AUTUANTES - AGILBERTO MARVILLA FERREIRA e NELSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 14.07.2021

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0069-05/21-VD

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES NÃO TRIBUTADAS.** Sacolas e materiais de embalagem usados no acondicionamento de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Valores reconhecidos pela empresa e recolhimentos efetuados. Irregularidade procedente. **b) ANTECIPAÇÃO PARCIAL, CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES NÃO SÃO TRIBUTADAS.** Sacolas e materiais de embalagem usados no acondicionamento de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Após o contribuinte ponderar erros na quantificação do valor, autuante admite o equívoco e refaz o levantamento, tornando a matéria incontroversa. Irregularidade procedente em parte. **2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTADAS.** Valores reconhecidos pela empresa e recolhimentos efetuados. Irregularidade procedente. **3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. i) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.** Responsabilidade da autuada tem previsão na lei, sem falar na relação entre fornecedor e cliente configurar interesse comum. Irregularidade procedente. **ii) MONTANTE APURADO EM FUNÇÃO DO VALOR ADICIONADO.** Segundo o art. 294 do RICMS-BA, o ramo de farmácia está submetido à antecipação tributária. Irregularidade procedente. **b) COBRANÇA DE MULTA.** A despeito de estar no ramo das farmácias, autuada deu saída de produtos com tributação nas saídas, em vez de promover a antecipação tributária. Constatada a incidência nas saídas, cabível apenas a cobrança de multa. Irregularidade procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Vale de começo salientar, que o presente relatório atende às premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, inclusive contextualizado para o formato das sessões virtuais.

O Auto de Infração em tela, lavrado em 04/06/2020, num total histórico de R\$19.947,26, afora acréscimos, abarcou as seguintes irregularidades:

***Infração 01 – 01.02.25 – Uso indevido de créditos fiscais alusivos às aquisições de mercadorias com saídas posteriores regradas pela não incidência.***

*Entradas referem-se a materiais de embalagem e sacolas, utilizadas para acondicionamento de produtos sujeitos à substituição tributária, conforme Anexo C.*

*Cifra histórica R\$706,85.*

*Fatos geradores apontados no corpo do auto de infração.*

*Conduta enquadrada nos art. 29, § 4º, II da Lei 7.014/96, c/c o art. 310, II do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei retro mencionada.*

**Infração 02 – 01.02.74** – *Uso a maior de créditos fiscais alusivos à antecipação parcial incidente em operações com mercadorias importadas ou adquiridas de outras Unidades Federativas.*

*Entradas referem-se a materiais de embalagem e sacolas, utilizadas para acondicionamento de produtos sujeitos à substituição tributária, conforme Anexo C.*

*Cifra histórica R\$9.391,00.*

*Fatos geradores vão de janeiro a dezembro de 2015.*

*Conduta enquadrada no art. 31 da Lei 7.014/96, c/c o art. 309, II, 314 e 315, todos do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13780/2012 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei retro mencionada.*

**Infração 03 – 02.01.03** – *Deixou de pagar ICMS em virtude de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.*

*Saídas de mercadorias cujo crédito fiscal nas entradas foi registrado nos livros fiscais, assim como utilizado o ICMS antecipação parcial quando das entradas oriundas de outros Estados, conforme Anexo B*

*Cifra histórica R\$1.059,89.*

*Fatos geradores apontados no corpo do auto de infração.*

*Conduta enquadrada nos arts. 2º, I, e 32, da Lei 7.014/96, c/c o art. 332, I do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei retro mencionada.*

**Infração 04 – 04.05.08:** *Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de produtos sujeitos à substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie em exercício fechado, tudo conforme demonstrativo intitulado Auditoria de Estoques e anexos.*

*Cifra histórica R\$4.561,56.*

*Data da ocorrência assinalada em 31.12.2015.*

*Conduta enquadrada nos arts. 6º, IV, e 23, I da Lei 7014/96, c/c o art. 217 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, além do art. 10, I, “a” da Port. 445/98, mais multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei retro mencionada.*

**Infração 05 – 04.05.09:** *Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, 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 desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de produtos sujeitos à substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie em exercício fechado, tudo conforme demonstrativo intitulado Auditoria de Estoques e anexos.*

*Cifra histórica R\$1.917,83.*

*Data da ocorrência assinalada em 31.12.2015.*

*Conduta enquadrada nos arts. 6º, IV, e 23, I da Lei 7.014/96, c/c o art. 217 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, além do art. 10, I, “b” da Port. 445/98, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei retro mencionada.*

***Infração 06 – 04.05.10:*** Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração, decorrente da omissão de entradas de produtos sujeitos à substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie em exercício fechado com saídas posteriores tributadas normalmente, tudo conforme demonstrativo intitulado Auditoria de Estoques e anexos.

*Cifra histórica R\$2.310,13.*

*Data da ocorrência assinalada em 31.12.2015.*

*Conduta enquadrada nos arts. 6º, IV, e 23, I da Lei 7.014/96, c/c o art. 217 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, além do art. 10, II da Port. 445/98, multa fixada em 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei retro mencionada.*

Acostam os autuantes, entre outros documentos, cientificação de início da ação fiscal (fl. 08), demonstrativo do cálculo das omissões de mercadorias (fls. 09/10 – em excertos), relação das notas fiscais de entrada (fls. 11/12 – em excertos), resumo das entradas por itens (fls. 13/14 – em excertos), relação dos preços médios das entradas (fls. 15/16 – em excertos), relação das notas fiscais de saídas (fls. 17/18 – em excertos), resumo das saídas por itens (fls. 19/20 – em excertos), relação dos preços médios das saídas (fls. 21/22 – em excertos), EFD – Registro de Inventário - 2014 (fls. 23/24 – em excertos), EFD – Registro de Inventário - 2015 (fls. 25/26 – em excertos), demonstrativo dos créditos fiscais indevidos nas entradas de materiais de embalagem – ICMS normal e antecipação parcial recolhida – utilizadas com medicamentos sem tributação nas saídas (fls. 27/29 – em excertos), demonstrativo da falta de recolhimento do ICMS normal nas saídas de mercadorias tributadas com utilização de créditos fiscais nas entradas (fls. 30/33 – em excertos), relação das notas fiscais de entrada (fls. 34/35 – em excertos) e mídia digital contendo de modo completo os arquivos eletrônicos (fl. 36).

Após ciência em 15.6.2020, a defesa é protocolada em 17.8.2020 (fls. 42/55), ocasião em que o estabelecimento autuado:

Inicialmente declara que reconhece os débitos lançados nas infrações 01 e 03, promovendo o pagamento do crédito tributário correspondente.

Sustenta que o fisco na infração 02 calculou equivocadamente o crédito fiscal a ser glosado a título de antecipação parcial. Isto porque foi considerado como crédito indevido a diferença entre a alíquota interestadual e o valor da operação, em vez de ser considerada a diferença entre a alíquota interna (17%) e a alíquota interestadual (7%), conforme exemplo que demonstrou na peça impugnatória, em face da NF 1612505. Tal metodologia foi seguida para todos os documentos fiscais, consoante *print* parcial dos levantamentos que encartou à fl. 49. Nestes moldes, pede o cancelamento da irregularidade.

Em face das infrações 04, 05 e 06, contestadas em conjunto porque aludem a valores resultantes de levantamento quantitativo de estoques, pontua que não deveria haver diferença nenhuma, seja qual for o medicamento considerado. Traz alguns exemplos - *atensina* e *atroveran* - para ilustrar seu ponto de vista, acusando diferenças que montam respectivamente 0,12% e 0,38% da movimentação total de cada um dos produtos.

Acrescenta que as diferenças encontradas são irrelevantes para a quantidade total das operações realizadas no período, de modo que pequenos problemas podem acontecer no momento da comercialização e no registro da venda, tais como erro no código do item ou na quantidade do produto. Tais erros são absolutamente normais e corriqueiros na atividade de varejo de farmácias e supermercados e podem ser objeto de correções e ajustes nos estoques, contanto que representem uma percentagem baixa, dentro do volume de operações da loja. Enfim, agiu o fisco com muita rigidez.

Aduz ainda que o fato gerador do ICMS é nas saídas (salvo exceções que não se aplicam ao caso concreto), de modo que não se mostra possível cobrar o imposto com base numa suposta omissão de entradas e que tal raciocínio se adequa tanto para produtos sujeitos ao recolhimento normal como para aqueles sujeitos ao regime de antecipação tributária, até porque nestas situações é devido pelo vendedor e não pelo adquirente. Inclusive pondera que o fisco sequer cita o dispositivo legal que possibilitaria a cobrança do ICMS por solidariedade do adquirente na entrada das mercadorias, dentro da definição de “interesse comum” abraçada em decisão do STJ. Arremata dizendo que a autuação não deve prosperar porque cobra não só imposto sem a ocorrência de fato gerador, como também elege erradamente o sujeito passivo da relação tributária.

Já no campo das penalidades, investe contra a infração 06 especificamente alegando que houve incoerência na exigência da multa formal em face da falta de recolhimento de tributo em situação em que não houve falta de recolhimento. Aliás, o próprio auto de infração “constata” (sic.) que não houve falta de pagamento do imposto mas, mesmo assim, aplica multa em face de um imposto que não deixou de ser recolhido.

Ainda dentro do campo sancionatório, contesta de maneira geral as multas por infrações propostas, argumentando a necessidade de relevação ou redução delas, haja vista a obrigatoriedade de se dar proporcionalidade entre a conduta do sujeito passivo, o dano causado ao erário e a penalidade aplicável. Não faz sentido aplicar-se a mesma multa para contribuintes que não recolheram e que recolheram o tributo, violando-se a isonomia.

Entre outros documentos, a defendente junta instrumentos de representação legal (fls. 57/78) e provas de pagamento parcial do lançamento de ofício (fls. 93/94).

Em suas informações fiscais (fls. 99/101), os autuantes:

Destacam o art. 294 do RICMS-BA, incisos I e II, que preveem margens agregadas na tributação de medicamentos.

Ratificam o reconhecimento por parte da autuada das infrações 01 e 03.

Dão razão à autuada quanto aos argumentos agitados para a infração 02. Revisam os levantamentos e diminuem a cobrança de R\$9.391,00 para R\$1.009,78.

No que toca às infrações 04, 05 e 06, sublinham que, apurada a omissão nas entradas em levantamento de estoques, cabe à auditoria exigir o tributo devido, na forma prevista na legislação tributária, não importa qual seja o tamanho da diferença.

Adjetivam de “pueris” as alegações empresariais manejadas às fls. 49 a 52.

Completam que não possuem competência para decidirem quanto a incoerência da multa formal aplicada.

Tendo em vista a alteração do valor inicial postulado na infração 02, novo levantamento apensado às fls. 102 a 104, é o contribuinte intimado para sobre ele se manifestar, ficando ciente disto em 02.12.2020 (fl. 107). Apesar disto, nenhum pronunciamento complementar defensivo ocorreu aos autos.

Distribuído o processo para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo.

Considero presentes os elementos fático-argumentativos necessários à minha convicção.

Passo, por conseguinte, a apresentar o meu voto.

## VOTO

Apesar de não constarem preliminares levantadas neste PAF, vale enfatizar, que o Auto de Infração cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua formalização, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do

débito, a existência de enquadramento legal e a previsão normativa da multa proposta, além da assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo sistema denominado SLCT.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Seis irregularidades foram postuladas pelo fisco no presente PAF.

As infrações 01 (uso indevido de créditos em face de aquisições de mercadorias cujas saídas subsequentes estavam no campo da não incidência), e 03 (falta de recolhimento de ICMS, em virtude de operações tributáveis como não tributáveis, escrituradas regularmente), contaram com o reconhecimento por parte da autuada e indicação de providências para a sua quitação, conforme avisado à fl. 43, e conforme apontam documentos juntados às fls. 93 e 94, além do extrato apensado pela SEFAZ às fls. 110 e 111.

Irregularidades quedaram incontestadas. Entretanto, as cifras arrecadadas deverão ser objeto de homologação por parte do setor competente.

#### **Infrações 01 e 03 julgadas procedentes.**

Da mesma forma, não há mais contraditório firmado entre as partes derredor da infração 02 (uso a maior de créditos fiscais de imposto referentes à antecipação parcial de materiais de embalagem oriundos de outros Estados, empregados no acondicionamento de produtos enquadrados no regime jurídico da substituição tributária).

Isto porque, quando do oferecimento da sua defesa, o contribuinte afirmou que a Fazenda Pública calculou equivocadamente o crédito fiscal a ser glosado a título de antecipação parcial, na medida em que em vez de ser computada a título de antecipação parcial a diferença entre a alíquota interna (17%), e a alíquota interestadual (7%), acabou sendo considerado como crédito indevido a diferença entre a alíquota interestadual e o valor da operação.

Tal erro, acabou sendo admitido pela auditoria, que refazendo os cálculos, fez encartar na peça informativa – fl. 100 – um novo demonstrativo de débito, diminuindo a cobrança de R\$9.391,00, para R\$1.009,78, além de fazer apensar planilha analítica retificadora do total desta exigência.

Finalmente, mesmo ciente dos novos números trazidos pela fiscalização, consoante atestado à fl. 107, a empresa preferiu não se manifestar, aceitando tacitamente a revisão procedida. Por conseguinte, a partir deste momento processual, a matéria deixou de carregar controvérsias.

Porém, há um aspecto merecedor de apreciação, independente de provocação das partes: é que parte do débito retificado, encontra-se fulminado pela decadência.

Trata a cobrança, de uso a maior de créditos fiscais de ICMS. Logo, tais créditos impactaram no valor devido pelo sujeito passivo, que terminou efetuando pagamento a menor de imposto. Por este veio, dava para o fisco saber desde a ocorrência do fato gerador que havia evasão tributária, de modo que a partir daí disparou a contagem do prazo quinquenal para constituição do crédito tributário.

Os fatos geradores alcançados pelo lançamento - lavrado em 04.6.2020 - remontam de janeiro a dezembro de 2015. O contribuinte tomou ciência da cobrança no dia 15.6.2020. Nestas bases, os valores recalculados pelos autuantes de janeiro a maio de 2015, abaixo reproduzidos, encontram-se irremediavelmente destroçados pelos efeitos decadenciais:

MÊS	ICMS GLOSADO
Jan/15	72,96
Fev/15	23,36

Mar/15	22,47
Abr/15	126,68
Mai/15	34,49
<b>TOTAL</b>	<b>279,96</b>

Retirando-se R\$279,96 do montante revisado de R\$1.009,78, a cobrança remanescente soma R\$729,82, de sorte que neste caso o julgamento é pela **procedência parcial**, haja vista a aplicação parcial da decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN, na mesma linha de raciocínio traçada pela d. PGE, em sede de Incidente de Uniformização nº PGE 2016.175855-0.

Por fim, resta apreciar as infrações 04, 05 e 06, que por serem decorrentes da mesma técnica de auditoria, serão examinadas em conjunto.

Antes disto, porém, basta apenas lembrar que a autuada é uma farmácia e como tal está submetida para o que interessa nesta lide ao regime da tributação antecipada quando das entradas, na esteira do art. 294 do RICMS-BA.

Observa-se nas planilhas elaboradas nos levantamentos quantitativos de estoques, que na maior parte dos itens identificou-se omissão de entradas, após a confrontação das quantidades de estoque inicial, entradas, saídas e de estoque final para os medicamentos e demais produtos comercializados.

Desprovida de qualquer fundamento a argumentação defensiva de que a tributação do ICMS só ocorre nas operações das saídas, exceto nos casos de importações e de produtos e condições jungidos ao princípio do destino. A legislação tributária do ICMS como um todo, está repleta de situações que ensejam outros regimes jurídicos de tributação, desde a previsão constitucional da substituição tributária para a frente, passando pela antecipação total ou pela antecipação parcial, sem falar no diferimento.

Assim, em função das diferenças de estoque, a infração 04 alude à cobrança do imposto da autuada em face dela assumir responsabilidade solidária quanto às operações e mercadorias sujeitas à substituição tributária, tendo como responsável direto um outro contribuinte. A cogitação da solidariedade tributária existe desde o CTN, arts. 124 e 125, de sorte que o interesse comum estabelecido entre fornecedor e cliente, é que o primeiro posta-se como contribuinte de direito e o segundo comporta-se como contribuinte de fato, perante o mesmo fato gerador do tributo. Sem falar, que a solidariedade em foco está prevista em lei.

A infração 05 aborda a responsabilidade própria da autuada, com imposto devido nos moldes da tributação antecipada, com aplicação das margens de valor agregado, feitos os abatimentos das incidências nas operações anteriores.

Já a infração 06 exige a multa de 60% sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, também de responsabilidade própria da autuada, haja vista as diferenças encontradas e com evasão apontadas na planilha de omissões sob o código 01 (Tributada), no montante de R\$3.850,22, **apontada para um grupo específico de mercadorias, diferentes daquelas elencadas nas irregularidades anteriores**. Sessenta por cento deste valor – cobrado a título de multa - é que dão os R\$2.310,13.

A despeito de em alguns casos ter sido identificada a não contabilização de apenas uma unidade de um tipo de medicamento, isto, por si só, não justifica a sua exclusão do levantamento fiscal. A rigor, apesar da detecção das diferenças nas saídas, isto acaba repercutindo nas entradas, momento em que se dá o nascimento da obrigação tributária, não importa se a omissão for de apenas uma única unidade. Qualquer omissão merece ser apanhada pela fiscalização. Por outro lado, para alguns tipos de remédios, significativas diferenças quantitativas são apuradas, sendo estes casos os que mais contribuíram para a quantificação dos valores apontados nas três infrações sob análise.

Não se pode esquecer que o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como dados fiscais-contábeis os quantitativos apontados como estoque inicial e final num certo exercício, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

À vista dos elementos fiscais constantes na escrita da impugnante, a auditoria identificou cada mercadoria que ensejou as omissões encontradas, apuradas nas bases da Port. 445/98, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento.

Nestes moldes, não apresentou o contribuinte argumentos capazes de desmontar o levantamento quantitativo efetuado, cujas diferenças, aliás, foram bem quantificadas pela auditoria, com a produção de farto material demonstrativo das omissões identificadas, através das planilhas eletrônicas de cálculo das omissões de mercadorias, relação das notas fiscais de entrada, resumo das entradas por itens, relação dos preços médios das entradas, relação das notas fiscais de saídas, resumo das saídas por itens, relação dos preços médios das saídas, EFD – Registro de Inventário – 2014 e EFD – Registro de Inventário – 2015.

Dentro destas considerações, tais irregularidades são preservadas como cobradas inicialmente.

De modo, que fica assim o quadro geral das parcelas que se mantiveram com o julgamento:

	<b>Lançado</b>	<b>Procedente</b>
Infração 01	706,85	706,85
Infração 02	9.391,00	729,82
Infração 03	1.059,89	1.059,89
Infração 04	4.561,56	4.561,56
Infração 05	1.917,83	1.917,83
Infração 06	2.310,83	2.310,83
<b>Totais</b>	<b>19.947,26</b>	<b>11.286,08</b>

Pelo exposto, o auto de infração é considerado PARCIALMENTE PROCEDENTE, **no total de R\$11.286,08**, devendo o setor competente homologar os valores já recolhidos.

## 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 **279757.0012/20-0**, lavrado contra **DROGARIA SÃO PAULO S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$8.975,96**, acrescido das multas de 60% sobre R\$4.414,40, e de 100% sobre R\$4.561,56, previstas no art. 42, incisos II, “a” e “d”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$2.310,13**, prevista no inciso II, “d”, do dispositivo acima citado, mais os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo o setor competente homologar os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de maio de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA - JULGADOR