

A. I. N° - 206903.0024/21-6  
AUTUADO - VENTIN COMERCIAL DE MEDICAMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - RITA DE CÁSSIA MORAES IUNES  
ORIGEM - DAT METRO/INFAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 18/08/2022

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0120-01/22-VD**

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A própria autuante ao prestar a Informação Fiscal acolheu a alegação defensiva de descaber a exigência fiscal, em face de o imposto exigido ter sido pago por substituição tributária ou antecipação tributária, e se manifestou pela improcedência da autuação. Entretanto, cabível a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória pela falta de emissão de documentos fiscais. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2021, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$ 146.791,15, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte infração imputada ao autuado: *Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.*

Período de ocorrência: 31/12/2016, 31/12/2017, 31/12/2018, 31/12/2019 e 31/12/2020.

O autuado apresentou Defesa (fls.25 a 35). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Argui a nulidade da autuação sob o fundamento de que a autuante não entregou o demonstrativo em formato de tabela (excel), documento este imprescindível para a garantia do seu direito ao contraditório e ampla defesa, garantido constitucionalmente no art. 5º, LV da CF/88, bem como no art. 2º do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto n° 7.629/99.

Alega que em face à inexistência da planilha em arquivo excel, referente a relação de notas fiscais analisadas pela autuante, não teve acesso às informações necessárias para realizar a Defesa do Auto de Infração, invocando e reproduzindo, neste sentido, os artigos 28, § 4º, II, art. 39, IV e art. 41, II, todos do RPAF/BA.

Observa que o art. 8º, § 3º do RPAF deixa claro a necessidade de entrega das planilhas e demonstrativos elaborados pelo autuante em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo em formato texto ou tabela, conforme o caso, onde conste cópia exata da peça apresentada, o que não fora feito no caso em questão. Reproduz referido dispositivo regulamentar.

Salienta que este Conselho de Fazenda Estadual já detém o posicionamento consolidado de determinar a nulidade do Auto de Infração no caso de sua lavratura ter sido feita em detrimento dos direitos ao contraditório e ampla defesa do contribuinte, em razão do referido lançamento ser ato administrativo vinculado, motivo pelo qual deve a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação de regência. Neste sentido, reproduz a ementa do Acórdão JJF N.0172-05/08.

Alega que pela quantidade de operações destacadas no demonstrativo em “pdf” com 5200 páginas é humanamente impossível realizar os filtros necessários e destacar as operações por CFOPs e assim

quantificar os valores a ser retirados da base de cálculo adotada pela autuante.

Apresenta uma síntese das suas alegações conforme literalmente reproduzido abaixo:

1. Ausência de demonstrativo em planilha (excel) contendo a relação das notas fiscais analisadas para se alcançar a nova base de cálculo. Assim, não se teve acesso às informações necessárias para a defesa do presente auto de infração, atendo-se esta Impugnante a rebater tão somente os dados constantes no campo “descrição dos fatos”;
2. A atividade administrativa de lançamento é vinculada, por força do princípio da legalidade (art. 2º do RPAF/BA), devendo ser exercida nos estritos termos previstos na legislação de regência;
3. A ausência do fornecimento do demonstrativo em tabela e do levantamento realizado pela autoridade administrativa desrespeita o princípio da legalidade (art. 2º RPAF/BA), em razão da referida atividade fiscalizatória ser de natureza vinculada, aliado ao fato da legislação prever a obrigatoriedade de fornecimento dos referidos documentos, conforme previsto no art. 28, § 4º, II, art. 39, IV e art. 41, II, todos do RPAF/BA;
4. Em razão do não fornecimento dos demonstrativos e documentos, há desrespeito ao princípio da verdade material (art. 2º do RPAF/BA), em razão de não se poder verificar a real ocorrência das infrações imputadas à Impugnante, em face de não deter qualquer tipo de informação sobre as operações e notas fiscais computadas pela autoridade administrativa na lavratura do auto, o que cerceia o seu direito constitucional ao contraditório e ampla defesa (art. 5º da CF/88 c/c art. 2º do RPAF/BA);
5. A necessidade de entrega dos arquivos utilizado pelo agente autuador em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo em formato texto ou tabela, conforme o caso, onde conste cópia exata da peça apresentada.

Conclusivamente, diz que pelo exposto, resta demonstrada a nulidade do Auto de Infração.

Prosseguindo, consigna que não sendo esse o entendimento desta Junta de Julgamento Fiscal, requer a conversão do julgamento em diligência para determinar que a autuante disponibilize os demonstrativos em formato de tabela (excel), tendo vista que o arquivo em “pdf” limita a realização de verificações das operações dentro do prazo de impugnação. Registra que inúmeras tentativas de conversão para o Excel foram realizadas, contudo todas falharam, não sendo possível copiar colunas sem copiar todas as linhas do demonstrativo.

Observa que a autuante acusa omissão de saída de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, contudo tal entendimento não pode prevalecer, haja vista que um elemento essencial não foi observado, no caso o pagamento antecipado do imposto, nos termos do art. 294 e 289 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, Decreto 13.780/2012, bem como as notas recebidas a título de transferência de mercadorias (CFOP 5409 e 5152) para efeitos de adequação do estoque.

Afirma que assim sendo, tendo em vista a natureza das operações e a especificidade do segmento de farmácias e drogarias quanto a sistemática de recolhimento do imposto, a presente autuação deve ser julgada totalmente improcedente.

Esclarece que exerce sua atividade empresarial voltada para o comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas, bem como de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal, conforme contrato social em anexo (Doc. 01).

Diz que para consecução de seu objeto social, adquire mercadoria dentro e fora do Estado para poder disponibilizar aos seus clientes/consumidores os mais diversos produtos relacionados ao seu segmento.

Salienta que pela especificidade do ramo de drogaria, perfumaria e higiene pessoal e para facilitar a fiscalização, bem como garantir o recolhimento do ICMS devido, a maioria das mercadorias desses segmentos estão inseridas na sistemática da Substituição Tributária. Ou seja, quando promove a saída dessas mercadorias não há saldo de ICMS a pagar, haja vista que todo o tributo foi recolhido anteriormente.

Observa que apesar dessa sistemática ser a principal das varejistas farmacêuticas, muitas mercadorias não constam no anexo XIV e XIX do Convênio ICMS nº 142/2018, que é o caso das mercadorias objeto da autuação e constam no demonstrativo anexo (Doc. 05) ao Auto de Infração. Assevera que

não estar na sistemática de substituição tributária, não significa que referidas mercadorias sofreriam incidência do ICMS na saída que realizou, haja vista que em se tratando de farmácias, drogarias e casas de produtos naturais, o RICMS/BA determina que essas empresas farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária.

Salienta que em respeito a legislação do Estado da Bahia, efetua religiosamente, o pagamento do ICMS antecipado, conforme se verifica no extrato de pagamento de DAEs (Doc. 06). Acrescenta que todo valor de ICMS é pago de forma antecipada, “não justificando as infrações 01 e 02”.

Invoca o princípio da verdade material dizendo que este se encontra previsto no art. 2º, *in fine*, do Regimento Interno do CONSEF (Decreto nº 7.529/99), bem como no art. 2º do RPAF/BA/99, aprovado pelo Decreto n. 7.629/99. Reproduz referidos dispositivos normativos.

Acrescenta que no processo administrativo fiscal, predomina o princípio da verdade material, no sentido de que, nele, se busca descobrir se realmente ocorreu (ou não) o fato gerador do tributo.

Assinala que este Conselho de Fazenda por meio de suas Juntas e Câmaras, tem mostrado o (bom) hábito de converter processos em diligência ou perícia fiscal, quando não há condições seguras de pronunciamento sobre o feito.

Observa que na busca da verdade material o ônus da prova deve ser atribuído ao Fisco, cabendo a ele provar a ocorrência do fato gerador ou da infração que se quer imputar ao sujeito passivo. Aduz que somente deve haver inversão do ônus da prova, para transferi-lo ao contribuinte, na hipótese de haver disposição expressa da norma legal nesse sentido.

Destaca que o demonstrativo disponibilizado à empresa inviabilizou o exercício do efetivo contraditório, haja vista que para a infração imputada, faz-se necessário o confronto com os documentos fiscais da empresa para identificar quais mercadorias e operações estão sendo consideradas pelo sistema de auditoria do Estado da Bahia, porém com o arquivo em pdf essa missão se tornou humanamente impossível.

Alega que ao tentar converter as mais 5000 páginas de demonstrativo nenhuma das tentativas resultou em sucesso, pois as informações acabavam sendo desconfiguradas.

Diz que o que se percebeu no presente Auto de Infração e nas demais autuações contra outras filiais é que o sistema de auditoria tem considerado as operações de transferência de mercadoria interna entre estabelecimentos da mesma empresa, perda e devoluções de mercadorias como operações tributáveis e, consequentemente, exigindo ICMS não recolhido.

Acrescenta que além disso, tendo em vista que o sistema não está parametrizado de maneira correta, faz-se necessário investigar se as operações de transferência de mercadorias que lhe foram destinadas fora considerada para efeitos de composição do estoque, o que não é possível através do demonstrativo em excel.

Conclusivamente, diz que desse modo, pelo princípio da verdade material, faz-se necessário a realização de diligências para garantia do devido processo legal e a legitimidade da cobrança.

Continuando, diz que apesar de não ter sido possível o destrinchamento do demonstrativo, tendo em vista estar em arquivo pdf o que inviabilizou a consulta detalhadas das mercadorias dispostas nele e verificar se as mercadorias recebidas a título de transferência da matriz ou filial foram consideradas para efeitos de apuração quantitativo do estoque, se a MVA adotada corresponde de fato à MVA para a mercadoria; verificação do preço médio a ser adotado, convém algumas considerações.

Frisa que conforme visto acima, as varejistas farmacêuticas dificilmente terão valores a recolher de ICMS nas vendas realizadas ao consumidor final, pois em sua quase totalidade as mercadorias por elas comercializadas ou estão sujeitas à Substituição Tributária ou estão sujeitas à antecipação do ICMS.

Observa que o art. 289 do RICMS estabelece que as mercadorias constantes no anexo 1 estão sujeitas

a sistemática da Substituição Tributária por antecipação, encerrando a tributação, conforme transcrição que apresenta.

Salienta que se observado o referido anexo, encontra-se referência aos medicamentos, produtos farmacêuticos para uso humano, higiene pessoal e produtos de perfumaria, de higiene pessoal e cosméticos.

Diz que o art. 294 do RICMS/BA dispõe que as farmácias devem promover o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária. Acrescenta que para efeito de apuração da base de cálculo deverão utilizar as margens de valor agregado prevista no § 17 do art. 289 quando se tratar de aquisições para revenda. Reproduz o referido dispositivo regulamentar.

Consigna que o RICMS/BA ampliou significativamente a quantidade de mercadorias comercializadas pelas farmácias sujeitas ao ICMS antecipação (ST).

Observa que por força do art. 294 do RICMS/BA, está obrigado a recolher o ICMS antes mesmo de ter praticado o fato gerador.

Assevera que dessa forma, resta evidente que das operações listadas, nenhuma delas geraram ICMS a pagar, justamente, por este ter sido antecipado no momento de sua aquisição. Afirma que a manutenção desta infração caracteriza, em verdade, o *bis in idem* tributário. Ou seja, o Estado da Bahia está cobrando valores de ICMS em dois momentos para o mesmo fato gerador, motivo pelo qual se deve julgar improcedente o Auto de Infração.

Assinala que em caso semelhante, o CONSEF no julgamento do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte visando a reforma da decisão proferida pela 2ª JJF no A. I. N° 206847.0022/04-3, afastou a ocorrência de omissões de saída, justamente por se tratar de mercadorias sujeitas ao pagamento antecipado do ICMS, como é possível verificar do trecho que reproduz.

Sustenta que referido julgamento se aplica exatamente ao presente caso, pois todas as mercadorias da empresa estão sujeitas ao ICMS antecipado, o qual é pago integralmente conforme se verifica no extrato de pagamentos de DAEs anexados.

Afirma que assim sendo, resta clara a total improcedência do presente Auto de Infração.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

1. *Seja o Auto de Infração n° 2069030024/21-6 julgado NULO, por constatação de vício insanável, materializado pela não disponibilização do demonstrativo em arquivo tabela (EXCEL), como determina o § 3º do Art. 8º do RPAF (Decreto n° 7.629/99) o que comprometeu a realização da defesa em sua plenitude;*
2. *Na remota hipótese de improcedência do PEDIDO 1, que essa Colenda Junta de Julgamento converta o julgamento do presente Auto de Infração em diligência, de modo a que determine que a Auditor responsável pela lavratura do presente Auto de Infração disponibilize o demonstrativo em arquivo tipo tabela (Excel) ou que promova a segregação das operações por CFOP's consideradas pearly a montagem do demonstrativo de omissões de entrada/saída e reabra o prazo para impugnação.*
3. *Seja a o Auto de Infração n° 2069030024/21-6 julgado TOTALMENTE IMPROCEDENTE tendo em vista que o ICMS devido para as mercadorias inseridas no Demonstrativo fora pago de maneira antecipada conforme dispõe o art. 294 do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia; bem como, as operações constantes no demonstrativo não são passíveis de incidência de ICMS, conforme fundamentações acima expostas, não havendo que se falar em valor de ICMS a pagar, conforme posicionamento firme do CONSEF.*
4. *Seja ainda determinado o arquivamento da presente Notificação Fiscal n° 2069030024/21-6, dando-se baixa e arquivando-se o respectivo Processo Administrativo após todas as formalidades legais necessárias*
5. *Requer, por fim, a produção do todos os meios de prova de direito admitidos, inclusive juntada de novos documentos, depoimento pessoal dos agentes autuadores, bem como outras que se façam necessárias para o bom deslinde deste Processo Administrativo.*
6. *Requer o encaminhamento dos autos para a Autuante, para fins de que preste as informações fiscais que entendam ser necessárias, nos termos do art. 126 e 127 do RPAF/BA.*
7. *Que todas as publicações oriundas deste litígio ocorram EXCLUSIVAMENTE em nome de TIAGO MARTINS BORGES, brasileiro, casado, contador, inscrito no CRC/BA n° 039392-O, com endereço na Av. Tancredo Neves, 2227, Edf. Salvador Prime, Sala 1016, Caminho das Árvores, Salvador - BA, CEP: 41820-021, endereço eletrônico/digital: tiago.martinsborges@gmail.com, sob pena de nulidade.*

A autuante prestou Informação Fiscal (fls. 57/58). Consigna que após analisar as alegações defensivas juntamente com o que preceitua o art. 289 c/c o art. 294, do RICMS/BA acata a solicitação do autuado e pede a improcedência do Auto de Infração.

Finaliza a peça informativa dizendo que ciente de que procedeu dentro das normas de Auditoria, com a certeza de ter dirimido quaisquer dúvidas sobre a ação fiscal realizada, reafirma o trabalho executado e solicita, salvo melhor juízo, que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do Contribuinte o Advogado Dr. Thiago Paiva Caldas OAB/BA 49.068.

**VOTO** (voto vencido)

O Auto de Infração em exame cuida da falta de recolhimento do ICMS relativo à omissão de saídas mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, ilicitude esta imputada ao autuado.

Inicialmente, cabe apreciar a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante por ausência de demonstrativo em planilha (excel) contendo a relação das notas fiscais analisadas, portanto, por não ter acesso às informações necessárias para exercer o direito à ampla defesa e ao contraditório.

O exame dos elementos que compõem o presente processo permite concluir que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que nas intimações enviadas ao autuado, via DT-e, acostadas às fls. 18/19, 21/22, consta que foram anexados: Auto de Infração, demonstrativo de débito e demais documentos relacionados ao débito.

Ademais, na mídia magnética (CD) acostada à fl. 20, verifica-se que os demonstrativos analíticos elaborados pela autuante identificam as notas fiscais arroladas na autuação com os seus respectivos dados, apesar de não constar a efetiva entrega ao autuado mediante recibo. No entanto, o não recebimento do arquivo magnético não está sendo questionado pelo impugnante, mas sim o recebimento em arquivo pdf, em vez de texto (excel).

Cabe esclarecer que o não acolhimento da pretensão defensiva decorre do fato de que, mesmo não tendo ocorrido a entrega dos referidos elementos em excel, conforme aduzido pelo impugnante, isto pode ser plenamente sanável, mediante a conversão do feito em diligência para entrega de todos os elementos em arquivo texto e, consequentemente, com a reabertura do prazo de defesa, preservando, desse modo, o direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte, portanto, o princípio da verdade material invocado pelo impugnante.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida.

Quanto ao pedido formulado pelo impugnante para realização de diligência, considero que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para deslinde da questão, razão pela qual, com fundamento no art. 147, I, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n. 7.629/99, indefiro o pedido.

No mérito, observo que o impugnante sustenta que o entendimento da autuante não pode prevalecer, haja vista que um elemento essencial não foi observado, no caso o pagamento antecipado do imposto nos termos dos artigos 294 e 289 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, Decreto 13.780/2012.

Alega o impugnante que em se tratando de farmácias, drogarias e casas de produtos naturais, o RICMS/BA determina que estes Contribuintes farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária.

Diz o autuado que por força do art. 294 do RICMS/BA, está obrigado a recolher o ICMS antes mesmo de ter praticado o fato gerador. Afirma que tal situação não fora observada na presente autuação.

O art. 294 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, invocado pelo impugnante dispõe o seguinte:

*Art. 294. As farmácias, drogarias e casas de produtos naturais, bem como suas centrais de distribuição, farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, devendo, em relação a essas mercadorias, utilizar as seguintes margens de valor agregado nas aquisições internas, devendo ser ajustada nos termos do § 14 do art. 289 nos casos de aquisições interestaduais:*

Em conformidade com o documento “Dados Cadastrais”, acostado às fls. 07 a 09, verifica-se que o autuado exerce como Atividade Econômica Principal – 4771701- Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas; e como Atividade Secundária 4772500 - Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal.

Assim sendo, estando as mercadorias adquiridas pelo autuado sujeitas ao regime de substituição tributária ou a antecipação tributária, portanto, ocorrendo as operações de saídas com a fase de tributação encerrada, não há que se exigir o imposto referentes às operações de saídas realizadas.

Na realidade, cabe a Fiscalização verificar e apurar se na entrada das referidas mercadorias o imposto foi pago por substituição tributária ou antecipação tributária, descabendo, no presente caso, a exigência do imposto referente às operações de saídas.

Certamente que por descaber a exigência fiscal nas operações de saídas realizadas pelo autuado, haja vista que o imposto referente às suas aquisições de mercadorias é recolhido por antecipação tributária ou por substituição tributária, portanto, encerrando a fase de tributação, é que a autuante na Informação Fiscal acolheu os argumentos defensivos e se manifestou pela improcedência do Auto de Infração.

Diante disso, acolho o pronunciamento da autuante na Informação Fiscal no sentido da improcedência da autuação, sendo, desse modo, insubstancial a infração.

Por derradeiro, no que tange ao pedido formulado pelo impugnante no sentido de que, todas as publicações oriundas deste litígio ocorram exclusivamente em nome de Tiago Martins Borges, contador, inscrito no CRC/BA nº 039392-O, com endereço na Av. Tancredo Neves, 2227, Edf. Salvador Prime, Sala 1016, Caminho das Árvores, Salvador - BA, CEP: 41820-021, endereço eletrônico/digital: [tiago.martinsborges@gmail.com](mailto:tiago.martinsborges@gmail.com), por certo que inexiste óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, contudo, contudo, saliento, que o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao Contribuinte são as previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

Apesar de concordar que não procede a exigência do cumprimento da obrigação tributária principal de que trata este auto de infração, pelas razões já expostas pelo relator, entendo, contudo, que cabe a exigência de uma multa por descumprimento de obrigação tributária acessória em razão da comprovada falta de emissão de documentos fiscais nas saídas das mercadorias, conforme demonstrado no levantamento quantitativo de estoque anexado aos autos.

Desse modo, deve ser aplicada, ao autuado, a multa prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), aplicada nos casos de descumprimento de qualquer obrigação tributária acessória quando não existir penalidade expressamente prevista na referida Lei.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206903.0024/21-6, lavrado contra **VENTIN COMERCIAL DE MEDICAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de multa no valor de **R\$ 460,00**, prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei

nº 7.014/96.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR (voto vencedor)