

**A. I. Nº** - 206903.0035/21-8  
**AUTUADO** - VENTIN COMERCIAL DE MEDICAMENTOS LTDA  
**AUTUANTE** - RITA DE CÁSSIA MORAES IUNES  
**ORIGEM** - DAT METRO - INFRAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 24.02.2023

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº. 0003-06/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A sistemática de substituição tributária dispensa o uso de qualquer crédito fiscal pelo contribuinte. Reconhecimento da improcedência pela própria autuante. Infração insubsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) OMISSÃO DE SAÍDAS. DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SUPERIOR À OMISSÃO DE ENTRADA. Sendo as saídas do contribuinte com substituição tributária, pelo encerramento da fase de tributação, descabe se falar em omissão de saídas de mercadorias tributadas. Infração improcedente. b) ENTRADAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO DE SAÍDAS NÃO CONTABILIZADAS QUE POSSIBILITARAM O PAGAMENTO DAS ENTRADAS OMITIDAS. Insegurança quanto a infração, bem como cerceamento do direito de defesa implicam em nulidade da infração, nos termos do artigo 18, inciso IV, do RPAF/99. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO NA ENTRADA DAS MERCADORIAS, MAS CUJAS SAÍDAS POSTERIORES FORAM TRIBUTADAS NORMALMENTE. Devidamente comprovado que as saídas efetuadas foram com encerramento de tributação, vez que o imposto foi recolhido por antecipação tributária total, a infração é improcedente, como reconhecido pela própria autuante. 4. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. A legislação autoriza a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, que no caso concreto, corresponde a 1% (um por cento) do valor comercial das mercadorias adquiridas que adentraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Não foi comprovado o registro das Notas Fiscais listadas na autuação. Infração mantida. Não acolhidas as questões preliminares. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 09 de dezembro de 2021 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 70.357,13, além de multas de 60% e 100%, bem como multa por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **001.002.006.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, ocorrência lançada em outubro a dezembro de 2018, janeiro a maio, julho a dezembro de 2019, janeiro a dezembro de 2020 e janeiro a junho de 2021, totalizando R\$ 3.168,91, bem como multa de 60%.

Infração 02. **004.005.002.** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuada 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 (2019 e 2020), no montante de R\$ 40.783,51, sugerida multa de 100%.

Infração 03. **004.005.005.** Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – 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, no mesmo exercício (2018), no montante de R\$ 20.379,86, multa de 100%.

Infração 04. **007.015.003.** Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de agosto a outubro de 2019 e maio de 1, no valor de R\$ 71,05.

Infração 05. **016.001.001.** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada registro não efetuado, nos meses de julho, outubro a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019, fevereiro, setembro a dezembro de 2020 e janeiro a junho de 2021. Imposição resultante: R\$ 5.953,80.

A autuada, por seu procurador devidamente constituído nos termos do instrumento de fl. 52, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 35 a 46, onde argumenta após breve síntese dos fatos, ser empresa voltada para o comércio varejista de produtos farmacêuticos, conforme contrato social.

Afirma adquirir mercadorias dentro e fora do Estado para disponibilizar aos seus clientes/consumidores produtos relacionados ao seu segmento, sendo a maioria dos mesmos inseridos na sistemática da substituição tributária.

Assevera que em que pese essa seja a sistemática principal das varejistas farmacêuticas, muitas mercadorias não constam no Anexo XIV e XIX do Convênio Confaz 142/2018, que é o caso das mercadorias que foram objeto da autuação e constam no demonstrativo anexo (Doc. 05) ao Auto de Infração.

No entanto, não estar na sistemática de substituição tributária, não significa que tais mercadorias sofreriam incidência do ICMS na saída promovida, isso porque, em se tratando de farmácias, drogarias e casas de produtos naturais, o Estado da Bahia determina em seu regulamento de ICMS que essas empresas farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, argumenta.

Em respeito a legislação do Estado da Bahia, garante promover religiosamente, o pagamento do ICMS antecipado, como é possível verificar no extrato de pagamento de DAE, ou seja, todo o valor de ICMS é pago de forma antecipada e como se verificará adiante, ao invés de ter saldo credor (ICMS a pagar) nessas operações, possui saldo devedor (ICMS a recuperar), principalmente, no que

diz respeito às perdas de mercadorias, haja vista que houve o pagamento antecipado do imposto e o fato gerador do ICMS não ocorreu ou fora desfeito.

O princípio de direito aqui tratado, ou seja, o da verdade material encontra-se previsto na redação do artigo 2º, *in fine*, do Regimento Interno deste CONSEF (Decreto nº 7.529/99), bem como no artigo 2º do RPAF (Decreto nº 7.629/99), reproduzidos.

Indica predominar no processo administrativo fiscal, o Princípio da Verdade Material, no sentido de que, nele, se busca descobrir se realmente ocorreu (ou não) o fato gerador do tributo. Para formar sua convicção, pode o julgador mandar realizar diligências ou perícias, conforme for o caso, a fim de conhecer os verdadeiros fatos envolvidos no processo.

Este Conselho de Fazenda, diga-se de passagem, por meio dos membros que compõem 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.

Na busca da verdade material, se tem como regra basilar o aspecto de que o ônus da prova deve ser atribuído ao Fisco. A ele cabe provar a ocorrência do fato gerador ou da infração que se quer imputar ao sujeito passivo. Somente deve haver inversão do ônus da prova, para transferi-lo ao contribuinte, na hipótese de haver disposição expressa da norma legal nesse sentido, aduz.

Com exceção da infração 02, o demonstrativo disponibilizado inviabilizou o exercício do efetivo contraditório. Isso porque, para as demais infrações 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, relata.

Sustenta que ao tentar converter as mais de 200 páginas de demonstrativo, nenhuma delas resultou em sucesso. As informações acabavam sendo desconfiguradas.

estaca que para verificação das infrações 01, 03, 04 e 05, é necessária a conferência nota a nota para identificar se de fato fora utilizado o crédito indevido ou se as notas não foram escrituradas. Sejam em sua competência ou extemporaneamente, e pelo princípio da verdade material, faz-se necessário a realização de diligências para garantia do devido processo legal e a legitimidade da cobrança.

Ainda em sede de considerações iniciais, há de se pontuar a nulidade do lançamento, decorrente do fato de a autuante não ter entregue na autuação o respectivo demonstrativo em formato de tabela (Excel), documento este imprescindível para a garantia do direito ao contraditório e ampla defesa, garantido constitucionalmente no artigo 5º, LV da CF/88, bem como no artigo 2º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Face a inexistência da planilha (arquivo em Excel) com a relação de Notas Fiscais analisadas pela autoridade fiscal, não teve acesso às informações necessárias para realizar a defesa do Auto de Infração.

Aduz que conforme previsto nos artigos 28, § 4º, II, 39, IV e 41, II, todos do RPAF/BA, a apresentação do demonstrativo e dos levantamentos elaborados quando da lavratura do Auto de Infração são documentos imprescindíveis para fins de validade do lançamento, na forma dos textos reproduzidos.

Ressalta que a atividade administrativa fiscalizatória é estritamente vinculada, significando dizer que a autoridade administrativa está limitada aos termos legais previstos na legislação de regência, sob império do princípio da legalidade, de modo a garantir o cumprimento e respeito aos princípios da verdade material e do contraditório e ampla defesa, tudo em conformidade com o artigo 2º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), copiado.

Ao tratar sobre o que as petições deverão conter, o artigo 8º, § 3º do RPAF (reproduzido) 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, assevera.

Inclusive, na própria intimação do Auto de Infração resta claro a necessidade de que a empresa autuada e a autuante apresentem as peças e demonstrativos em arquivo de texto (word, txt) e tabela (Excel), como pode ser visto na imagem plotada.

Salienta que esse CONSEF já detém o posicionamento consolidado de determinar a nulidade do lançamento (Auto de Infração) no caso de sua lavratura ter sido feito 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. Por oportuno, traz decisão contida no Acórdão JJJ 0172-05/08, copiado em sua Ementa.

Frisa que a ausência de fornecimento dos levantamentos e demonstrativos no presente caso cerceia o seu direito ao contraditório e ampla defesa, em razão da impossibilidade de se verificar quais as operações que geraram o débito ou, ainda, as Notas Fiscais que supostamente não tiveram o recolhimento do tributo, e/ou seu recolhimento a menor.

Pela quantidade de operações destacadas no demonstrativo em “PDF” com 6000 páginas diz humanamente impossível realizar os filtros necessários e destacar as operações por CFOP e assim quantificar os valores a serem retirados da base de cálculo adotada pela autuante.

Destaca que a infração 01 se faz referência a utilização indevida de crédito fiscal, algo que é dificilmente utilizado, haja vista em sua quase integralidade antecipa o pagamento do ICMS. Assim, em que pese tenha efetuado o lançamento do crédito de mercadoria sujeita a substituição tributária, nunca o utilizou. No entanto, tal situação só poderá ser checada através da análise das informações constantes no demonstrativo filtradas por NCM e Chave da nota.

Em síntese, faz as seguintes observações:

- 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 a rebater tão somente os dados constantes no campo “descrição dos fatos”;
- A atividade administrativa de lançamento é vinculada, por força do princípio da legalidade (artigo 2º do RPAF/BA), devendo ser exercida nos estritos termos previstos na legislação de regência;
- A ausência do fornecimento do demonstrativo em tabela e do levantamento realizado pela autoridade administrativa desrespeita o princípio da legalidade (artigo 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 nos artigos 28, §4º, II, 39, IV e 41, II, todos do RPAF/BA.

Em razão do não fornecimento dos demonstrativos e documentos, há desrespeito ao princípio da verdade material (artigo 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 (artigo 5º da CF/88 c/c artigo 2º do RPAF/BA);

Pontua a necessidade de entrega dos arquivos utilizados pela 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.

Pelo exposto, entende restar demonstrada a nulidade do presente Auto de Infração, em face de não ter a autoridade administrativa disponibilizado os demonstrativos e levantamentos indispensáveis à validade do presente lançamento em formato de tabela (Excel), dada a sua

vinculação ao RPAF/BA (artigos 8º e 28, §4º, II), significando dizer que o presente lançamento foi realizado em detrimento/preterição do direito ao contraditório e ampla defesa.

Não sendo este o entendimento da Junta de Julgamento, requer a conversão do feito em diligência para determinar que a Auditora responsável pelo lançamento 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. No entanto, todas falharam, não sendo possível copiar colunas sem copiar todas as linhas do demonstrativo. Imagina ter que copiar item por item.

No que diz respeito a infração 01, apesar de não ter sido possível o destrinchamento do demonstrativo fiscal relacionado à mesma, tendo em vista estar em arquivo PDF o que inviabilizou a consulta detalhada 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 o MVA adotado corresponde de fato ao MVA para a mercadoria; verificação do preço médio a ser adotado, convém algumas considerações.

Como visto acima, frisa que 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 à antecipação do ICMS. Assim, mesmo que tenha sido lançado na EFD ICMS/IPI tais valores não foram utilizados, o que desnatura a infração.

Diz não se tratar de utilização de crédito indevido, mas sim, escrituração equivocada de crédito, motivo pelo qual a infração 01 deve ser julgada improcedente.

Menciona que o artigo 289 do RICMS (transcrito), estabelece que as mercadorias constantes no Anexo 1 estão sujeitas a sistemática da Substituição Tributária por antecipação, encerrando a tributação.

Fala que se ao observar o referido Anexo, se encontra referência aos medicamentos, produtos farmacêuticos para uso humano, higiene pessoal e produtos de perfumaria, de higiene pessoal e cosméticos, na forma da plotagem apresentada.

Aponta o artigo 294 do RICMS/BA (reproduzido) dispor que as farmácias devem promover o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, sendo que para efeito de apuração da base de cálculo deverão utilizar as margens de valor agregado previstas no § 17 do artigo 289 quando se tratar de aquisições para revenda.

Observa que o RICMS/BA ampliou significativamente a quantidade de mercadorias comercializadas pelas farmácias sujeitas ao ICMS antecipação (Substituição Tributária), sendo que por força do artigo 294 do RICMS/BA, é obrigada a recolher o ICMS antes mesmo de ter praticado o fato gerador.

Menciona posicionamento do CONSEF no julgamento do Recurso Voluntário interposto por contribuinte visando a reforma da decisão proferida pela 2ª JJF no Auto de Infração 206847.0022/04-3. Em que pese se tratar de infração por omissão de saída, o Relatou foi assertivo ao detalhar a especificidade do ramo farmacêutico, conforme trecho reproduzido.

Alega que tal julgamento se aplica exatamente ao caso concreto. Todas as mercadorias da impugnante estão sujeitas ao ICMS antecipado, o qual é pago integralmente conforme se verifica no extrato de pagamentos de DAE em anexo.

De acordo com o descritivo da infração 02, “*utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento fiscal em duplicidade*”. Ou seja, a mesma Nota Fiscal fora escriturada mais de uma vez.



Ao analisar a página 58 a 63 do demonstrativo disponibilizado, constata que o universo de Notas Fiscais em duplicidade se limita a treze chaves que aponta.

Observando as chaves das notas indicadas e destacadas verifica que se tratam de operações realizadas em janeiro, fevereiro e março de 2017 e setembro de 2018, as quais deveriam ser escrituradas somente na EFD ICMS/IPI nas respectivas competências. No entanto, além de ser escriturada corretamente em seu período fiscal, por erro cometido no preenchimento do documento fiscal as cinco chaves das notas de janeiro de 2017 foram escrituradas em fevereiro de 2017, a chave de fevereiro foi escriturada em março e abril de 2017 e as três notas do mês de março foram também escrituradas no mês de abril. Já em relação as notas de setembro de 2018, estas também foram escrituradas em outubro do mesmo ano.

Assevera estarem a escrituração e o consequente creditamento referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2017, bem como o de setembro de 2018 corretos, os quais, inclusive, não são objetos do Auto de Infração. Porém, ao interpretar as informações do Demonstrativo “Lista de Notas Fiscais/ítems” a autuante acabou cometendo um equívoco.

Indica que a base de cálculo do ICMS constante no referido demonstrativo, refere-se a soma dos valores destacados nas notas regularmente escrituradas e àquelas em duplicidade, o que não é possível, sendo que, para a presente autuação, a base de cálculo deve se resumir apenas aos valores em duplicidade, caso contrário o Estado da Bahia se locupletará.

Para visualizar a identificação do erro, apresenta trecho do demonstrativo utilizado para respaldar a infração 02.

Observa que as notas escrituradas no mês de setembro não deveriam compor a base de cálculo do ICMS, apenas os valores destacados acima é que de fato podem ser considerados créditos indevidos. Ou seja, o montante de crédito em duplicidade é de R\$ 1.786,69 (mil setecentos e oitenta e seis reais e sessenta e nove centavos).

Postula que se promova a adequação da base de cálculo e consequentemente o valor de ICMS e penalidade a recolher na infração 02.

Por tais motivos, requer com base nos fatos fundamentados, e ante os documentos carreados e alicerçados pela doutrina e jurisprudência:

- Seja julgado nulo o Auto de Infração, por constatação de vício insanável, materializado pela não disponibilização do demonstrativo em arquivo tabela;

Na remota hipótese de improcedência do pedido, se converta o julgamento do presente em diligência, de modo a que determine que a responsável pela lavratura do Auto de Infração disponibilize o demonstrativo em arquivo tipo tabela (Excel) e reabra o prazo para impugnação, principalmente no que diz respeito aos demonstrativos das infrações 01, 04, 05 e 06, visto que não fora possível fazer o confronto com os seus documentos fiscais.

- Seja a infração 01 julgada totalmente improcedente tendo em vista que o suposto crédito nunca fora utilizado, pois todo o ICMS devido é pago de forma antecipada em conformidade com os artigos 289 e 294 do RICMS/BA;

- Seja a infração 02 julgada totalmente improcedente, haja vista não ter sido utilizado o crédito, conforme fundamentos do pedido 3.

Em caso de improcedência do pedido acima, que a infração 02 seja julgada parcialmente procedente determinando a readequação do valor de R\$ 5.091,74 (cinco mil noventa e um reais e setenta e quatro centavos) para R\$ 1.786,69 (mil setecentos e oitenta e seis reais e sessenta e nove centavos), tendo em vista a cobrança em duplicidade.

- Seja ainda determinado o arquivamento do presente Auto de Infração, dando-se baixa e arquivando-se o respectivo Processo Administrativo após todas as formalidades legais necessárias.

Requer, ao final, a produção de todos os meios de provas em direito admitidos, inclusive juntada de novos documentos e demonstrativos, depoimento pessoal da autuante, bem como outras que se façam necessárias para o bom deslinde deste Processo Administrativo.

- O encaminhamento dos autos para a autuante, para a sua informação fiscal, nos termos dos artigos 127 e 128 do RPAF/BA.

Por fim, que todas as publicações referentes ao feito ocorram exclusivamente em nome do subscritor da peça defensiva, no endereço indicado, sob pena de nulidade.

Informação Fiscal prestada pela autuante às fls. 67 a 71, esclarece, após historiar os fatos e resumir os termos defensivos, ter sido todo o trabalho baseado na EFD do contribuinte, em suas Notas Fiscais recebidas/emitidas, e nas informações constantes nos sistemas da SEFAZ/BA.

Ressalta que os livros e documentos válidos são os constantes da Escrituração Fiscal Digital, conforme preceitua o artigo 247 do RICMS/BA, combinado com o Convênio ICMS 143/06.

Em relação à disponibilização dos demonstrativos em formato tabela, informa que o SIAF, sistema utilizado pela fiscalização gera os demonstrativos de forma organizada apenas em formato PDF. Entretanto, a fim de atender à solicitação da autuada, e de acordo com o preceito do RPAF/99, garante estar anexando as planilhas referentes aos demonstrativos das infrações 01, 03, 04 e 05 do referido Auto.

Com relação à infração 02, com base nos artigos 289 e 294 do RICMS/12, solicita que a mesma seja julgada improcedente.

Em relação ao questionamento defensivo referente à falta da chave de acesso das Notas Fiscais, nas infrações 03 e 04, indica que o SIAF não gera os demonstrativos com tal informação, mas não é, como arguido, impossível de se verificar, uma vez que nos demonstrativos constam os números das Notas Fiscais, código e descrição dos itens.

Diante do exposto, se posiciona no sentido de que as planilhas sejam entregues ao contribuinte, se reabrindo o prazo de defesa em sessenta dias.

Em relação a nulidade alegada pela falta de entrega das planilhas e demonstrativos em formato Excel, sustenta que nos termos do artigo 18, § 1º, do RPAF/99, eventuais incorreções e exigências meramente formais contidas na legislação, não acarretam nulidade.

Analisando os argumentos defensivos apresentados para a infração 01, juntamente com o preceito dos artigos 289 e 294 do RICMS/12, acolhe os mesmos, no sentido do julgamento pela improcedência da autuação ali contida.

Fala estar ciente de ter procedido dentro das normas de auditoria, com a certeza de ter dirimido quaisquer dúvidas acerca da ação fiscal executada, solicitando, salvo melhor juízo, a improcedência das infrações 01 e 02, e para as infrações 03, 04 e 05, que sejam entregues as planilhas referentes aos demonstrativos do Auto de Infração, reabrindo o prazo de defesa.

Em 20/05/2022, o Sr. Inspetor Fazendário dá o “de acordo” para a sugestão da autuante quando da sua Informação Fiscal (fl. 71).

Intimado para o recebimento das planilhas e demonstrativos que embasaram o lançamento, com a reabertura do prazo de defesa, por meio de Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 74 e 75), o contribuinte às fls. 77 a 87 se manifesta.

Após resumir os termos da autuação e de sua atividade comercial, pede a devida vênua ao posicionamento da ilustre Auditora Fiscal, cujo entendimento não pode prevalecer, pois o Auto de Infração possui diversas inconsistências. Operações não tributadas como é o caso de perdas de mercadorias e transferências entre matriz e filiais estão sendo inseridas na composição de débitos.

Aduz que pelo mesmo fato gerador está se imputando duas infrações, configurando *bis in idem*; e, um elemento essencial que não foi observado, qual seja, o pagamento antecipado do tributo nos

termos dos artigos 294 e 289 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (Decreto 13.780/2012), conforme será exposto adiante.

Assim, tendo em vista a natureza das operações e a especificidade do sequestro de farmácias e drogarias quanto a sistemática de recolhimento do imposto, considera que a presente autuação deve ser julgada totalmente improcedente.

Em que pese essa seja a sistemática principal das varejistas farmacêuticas, assevera que muitas mercadorias não constam no Anexo XIV e XIX do Convênio Confaz 142/2018, que é o caso das mercadorias que foram objeto da autuação e constam no demonstrativo anexo ao Auto de Infração (Doc. 05).

No entanto, não estar na sistemática de substituição tributária, não significa que tais mercadorias sofreriam incidência do ICMS na saída promovida, isso porque, em se tratando de farmácias, drogarias e casas de produtos naturais, o Estado da Bahia determina em seu regulamento de ICMS que essas empresas farão o recolhimento do ICMS por antecipação total nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, arremata.

Tais circunstâncias fáticas já são mais que suficientes para elidir por completo a autuação promovida pelo Estado da Bahia visando a cobrança de imposto que já fora pago, mas, como será visto adiante, além desse fato, o Auto de Infração padece de substrato para sua manutenção, devendo ser julgado totalmente improcedente, considera.

Em respeito à legislação do Estado da Bahia, diz promover, religiosamente, o pagamento do ICMS antecipado, como é possível verificar no extrato de pagamento de DAE, ou seja, todo o valor de ICMS é pago de forma antecipada.

Conforme se verificará adiante, ao invés de ter saldo credor (ICMS a pagar) nessas operações, possui saldo devedor (ICMS a recuperar), principalmente, no que diz respeito às perdas de mercadorias, haja vista que houve o pagamento antecipado do imposto e o fato gerador do ICMS não ocorreu ou fora desfeito.

Analisando cada infração de *per si*, para a infração 01, onde de acordo com a autuante, na análise da EFD ICMS, teria se utilizado de crédito decorrente das mercadorias sujeitas à substituição tributária para compensar eventual valor devido na saída de mercadorias no regime normal, aponta que a mesma não merece prosperar, seja pelo fato de pagar todo seu ICMS de forma antecipada (Substituição Tributária e Antecipação Total), seja pelo fato de que nunca houve a utilização do referido crédito fiscal de ICMS.

Da análise dos CFOP's constantes nos demonstrativos que relacionam as Notas Fiscais ensejadoras de débitos de ICMS compensados, observa que todas as operações se referem a transferências de mercadorias para comercialização, baixa de estoque em virtude de perda, e devolução de compras operações que não se sujeitam a incidência do ICMS.

Em que pese tenha destacado ICMS nessas operações, eles não foram utilizados, até porque para o período indicado, não houve débito de ICMS a pagar e sendo a autuação por utilização indevida de crédito fiscal e esse crédito nunca fora utilizado, não há que se falar em infração praticada.

Desta forma, como se pode observar da documentação que garante anexar, e dos fundamentos jurídicos acima expostos, considera dever a infração ser julgada improcedente.

Para a infração 02, apesar de não ter sido possível o destrinchamento do demonstrativo fiscal a ela relacionado, tendo em vista estar em arquivo PDF, o que inviabilizou a consulta detalhada das mercadorias dispostas nele e verificar se aquelas recebidas a título de transferência da matriz ou filial foram consideradas para efeitos de apuração quantitativo do estoque, se o MVA adotado corresponde de fato ao MVA para a mercadoria; verificação do preço médio a ser adotado, convém algumas considerações.

Pontua que como 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.

Invoca o artigo 289 do RICMS (reproduzido), que estabelece que as mercadorias constantes no anexo 1 estão sujeitas a sistemática da Substituição Tributária por antecipação, encerrando a tributação, e de cuja observação se encontra referência aos medicamentos, produtos farmacêuticos para uso humano, higiene pessoal e produtos de perfumaria, de higiene pessoal e cosméticos.

Na mesma seara, ressalta que o artigo 294 do RICMS/BA (copiado), dispõe que as farmácias devem promover o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, sendo que para efeito de apuração da base de cálculo deverão utilizar as margens de valor agregado previstas no § 17 do artigo 289 quando se tratar de aquisições para revenda.

Observa que o RICMS/BA ampliou significativamente a quantidade de mercadorias comercializadas pelas farmácias sujeitas ao ICMS antecipação (ST) e por força do artigo 294 do RICMS/BA, é obrigada a recolher o ICMS antes mesmo de ter praticado o fato gerador.

As NCM dos medicamentos, produtos farmacêuticos para uso humano e higiene pessoal que constam no Anexo 1 do RICMS tem como capítulo e posição os seguintes números: 3002, 3003, 3004, 3005, 3006, 4014, 4015 e 9018, numeração que não consta em nenhum dos demonstrativos.

Tem como evidente que das operações listadas, nenhuma delas geraram ICMS a pagar, justamente, por este ter sido antecipado no momento de sua aquisição. A manutenção dessa infração caracteriza, em verdade, o *bis in idem* tributário. Em outras palavras, 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.

Lembra que em caso semelhante, o CONSEF no julgamento do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte visando a reforma da decisão proferida pela 2ª JF no Auto de Infração 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 voto então proferido.

Fala que tal julgamento se aplica exatamente ao caso concreto. Todas as mercadorias da impugnante estão sujeitas ao ICMS antecipado, o qual é pago integralmente conforme se verifica no extrato de pagamentos de DAE que afirma anexo, restando claro a total improcedência da infração 02.

Quanto a infração 03, de acordo com a acusação formulada, ao promover o levantamento quantitativo de estoque através do sistema de auditoria, fora constatado que o número de itens vendidos fora superior ao número de itens adquiridos. Desta forma, entendeu que não houve o recolhimento do ICMS nessas operações e autuou a empresa pelo cometimento de infração ao RICMS/BA.

Tendo em vista que nunca adquiriu mercadoria sem a emissão de Nota Fiscal, se diz surpreendida com a presente infração e em face disso, confrontou os demonstrativos disponibilizados pela autuante e percebeu que diversas notas de entradas de mercadorias não foram consideradas na apuração de seu estoque.

Destaca que todas as Notas Fiscais emitidas pela empresa ou em seu favor, o Estado da Bahia possui acesso, não justificando a sua exclusão. Inclusive, para fazer o confronto entre as Notas Fiscais consideradas e as Notas Fiscais emitidas, recorreu ao banco de dados da SEFAZ/BA, onde se extraiu as Notas Fiscais de entrada.

A título de exemplo, na competência de dezembro de 2018, das 278 Notas Fiscais que respaldam as entradas de mercadorias no estabelecimento da empresa, apenas 63 foram consideradas no demonstrativo, excluindo-se da análise e, conseqüentemente, da composição do estoque um total de 215 Notas Fiscais.

Ora, se apenas uma Nota Fiscal não analisada, ensejaria na modificação do relatório quantitativo de estoque, imagina 215 Notas Fiscais, deduz.

Observa que o levantamento quantitativo de estoque efetuado não espelha a realidade dos fatos. Com diversas Notas Fiscais faltantes, fica clara a fragilidade da autuação e consequentemente a sua manutenção.

Desta forma, requer a total improcedência da infração 03.

No que diz respeito a infração 04, lhe foi imputada a multa de 60% do valor que deveria ter sido paga por antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para revendas não sujeitas a sistemática de substituição tributária.

*Data vênua* ao posicionamento da autuante, reafirma não estar sujeita ao pagamento do ICMS por antecipação parcial, isso porque, conforme descrito acima, o artigo 294 do RICMS/BA impõe às farmácias que realizem o pagamento total do ICMS na entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa. Ou seja, as farmácias, ao adquirirem mercadorias para revenda de fornecedores em outro Estado da Federação não sujeitas ao ICMS ST, deverão recolher integralmente o ICMS devido ao Estado da Bahia na entrada da mercadoria em seu estabelecimento, ao contrário do que acontece para os demais segmentos.

Assim, não há que se falar em saldo de ICMS por antecipação parcial, até porque no momento que promove a saída de mercadoria, todo o ICMS já fora recolhido antecipadamente, e para deixar menos repetitiva a presente impugnação, ratifica toda fundamentação apresentada na infração 02 para aplicação também na infração 04, para a qual requer igualmente a improcedência.

Por fim, na infração 05, invoca ponto que merece destaque relacionado a dupla penalização pela mesma infração. De acordo com o que se extrai das infrações 03 e 05, ambas estão relacionadas a não escrituração de documento fiscal. É justamente por conta da infração 02, ausência de escrituração, que ocorreu os desencontros na EFD-ICMS/IPI.

Mostra descontentamento pelo fato de além de ser penalizado em 60% do valor do ICMS, lhe ser atribuída multa de 1% do valor da nota não escriturada, e mesmo que se troque o fundamento no Auto de Infração, o fato gerador continuará sendo a não escrituração da Nota Fiscal.

Frente a multiplicidade de infrações, passa a verificar reiterados julgados em Tribunais Administrativos do país trabalhando a temática do *bis in idem* em matéria tributária. E o fazem a partir do princípio da consunção (ou princípio da absorção), amplamente aplicado no âmbito do Direito Penal nos casos em que se verifica uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de causalidade entre elas, explícita.

No âmbito do Direito Tributário, a aplicação do princípio da consunção estaria restrita às sanções decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, por serem compreendidas como elemento descritivo ou circunstância graduadora da multa pelo inadimplemento do tributo.

Basicamente, identifica-se uma conduta fim (ausência de recolhimento do tributo sobre aquele determinado negócio jurídico), de modo que eventuais infrações menores (muitas delas de cunho de descumprimento de obrigações acessórias relacionadas àquele mesmo negócio jurídico) sejam absorvidas pela infração maior.

Ao arrimo de tal entendimento, traz decisão do TIT no AIIM nº 4063722-0, Recurso Ordinário julgado pela 5ª Câmara Julgadora em 11/04/2017, reproduzida em trechos, firmando que outros precedentes também podem ser observados do TIT do Estado de São Paulo, a exemplo do AIIM nº 3027767-0, Recurso Especial julgado pela Câmara Superior em 09/09/2014 e AIIM nº 3160424-9 e Recurso Ordinário julgado pela 15ª Câmara Julgadora em 02/10/2013, e tendo em vista tal circunstância, deve a infração 05 ser julgada totalmente improcedente por se tratar de *bis in idem*.

Finaliza no sentido de que discorridos os fatos, fundamentados a partir do direito que lhe é favorável, bem assim ante os documentos carreados e alicerçados pela doutrina e entendimentos jurisprudenciais, requer:

- Seja a infração 01 julgada totalmente improcedente tendo em vista que o suposto crédito nunca fora utilizado, pois todo o ICMS devido é pago de forma antecipada em conformidade com os artigos 289 e 294 do RICMS/BA e não houve saldo devedor a pagar pela empresa no período indicado;

- Seja a infração 02 julgada totalmente improcedente, haja vista que toda mercadoria comercializada pela impugnante teve o ICMS recolhido antecipadamente em conformidade com os artigos 289 e 294 do RICMS/BA;

- Seja a infração 03 julgada totalmente improcedente, tendo em vista que para o levantamento quantitativo de estoque não foram consideradas todas as Notas Fiscais emitidas pela empresa impugnante e que é de conhecimento do Estado da Bahia.

Não sendo o entendimento desta Junta de Julgamento pelo deferimento do pedido anterior, que seja determinada a conversão do julgamento em diligência para que a autuante promova a inserção de todas as Notas Fiscais de entradas emitidas no período autuado e recomponha o demonstrativo de levantamento quantitativo do estoque.

- Seja a infração 04 julgada totalmente improcedente tendo em vista que não se sujeita ao regime de antecipação parcial do ICMS, visto que antecipa a integralidade do tributo no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, seja em virtude do regime de Substituição Tributária, seja por conta da Antecipação Total.

- Seja a infração 05 julgada totalmente improcedente por se tratar de *bis in idem*, haja vista que pelo mesmo fato gerador está se imputando duas penalidades.

- Seja ainda determinado o arquivamento do presente Auto de Infração, dando-se baixa e arquivando-se o respectivo Processo Administrativo após todas as formalidades legais necessárias.

Requer, por fim, a produção de todos os meios de prova de direito admitidos, inclusive juntada de novos documentos e demonstrativos, depoimento pessoal da agente autuante, bem como outras que se façam necessárias para o bom deslinde deste Processo Administrativo.

Requer, ainda o encaminhamento dos autos para a autuante, para fins de que preste as informações fiscais que entenda necessárias, nos termos dos artigos 126 e 127 do RPAF/BA.

Que todas as publicações oriundas deste litígio ocorram exclusivamente em nome de seu procurador, no endereço indicado, sob pena de nulidade.

Retornando para a autuante em nova informação fiscal, esta, às fls. 143 a 147, após explicitar as infrações e os argumentos defensivos trazidos, preliminarmente, reitera que todo o trabalho foi baseado na EFD do contribuinte, em suas Notas Fiscais recebidas/emitidas, e nas informações constantes nos sistemas da SEFAZ/BA, e que os livros e documentos válidos são os constantes da Escrituração Fiscal Digital, conforme preceitua o artigo 247 do RICMS/BA, combinado com o Convênio ICMS 143/06.

Para a infração 01, ratifica o pedido de improcedência, o mesmo fazendo em relação à infração 02.

Quanto a infração 03, indica se tratar a mesma de levantamento quantitativo de estoques onde foram selecionados 764 itens, de um total de 6.213, constantes nos arquivos EFD, motivo pelo qual diversas Notas Fiscais de entradas não constam no levantamento, vez que os itens selecionados não constam nas Notas Fiscais mencionadas pelo contribuinte, o que a leva a pedir a procedência total da autuação nesta infração.

Em relação à infração 04, aduz que após analisar as alegações defensivas, juntamente com o preceito dos artigos 289 e 294 do RICMS/12, acata as mesmas, sugerindo seja julgada improcedente.

Por fim, na infração 05, assegura não se tratar da mesma infração, visto se referir a entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, enquanto na infração 03, se trata de falta

de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças, tanto de entradas como de saídas de mercadorias.

Conclui, reafirmando o trabalho realizado, dentro das normas de auditoria, considera ter dirimido todas as dúvidas sobre a ação fiscal realizada, solicita, salvo melhor juízo, a improcedência das infrações 01, 02 e 04, bem como a total procedência das infrações 03 e 05.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador em 12/12/2022 (fl. 149), e encaminhados a este relator em 20/12/2022 (fl. 149-v), tendo sido devidamente instruído e considerado apto para julgamento.

## **VOTO**

O lançamento constitui-se em cinco infrações arroladas pela fiscalização, relativas à cobrança de ICMS, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão através do Domicílio Tributário Eletrônico de Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência se deu de forma tácita em 09/08/2021, de acordo com o documento de fl. 13, com Termo de Ciência número 20211168323120, tendo sido transmitido outro Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência do contribuinte igualmente ocorreu de forma tácita, em 23/08/2021 (fl. 14), através do Termo de Ciência 20211169360245.

A fiscalização foi iniciada em 09/08/2021, data da emissão e ciência do Termo de Início de Fiscalização, transmitido por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, na forma do documento de fl. 13, tendo o contribuinte sido intimado a retificar os arquivos da EFD referentes aos meses de junho a setembro de 2018 e março de 2021, de acordo com Intimação datada de 23/08/2021, com ciência tácita do sujeito passivo (fl. 14).

As planilhas que suportam a acusação se encontram às fls. 16 a 28 dos autos, e na mídia de fl. 31.

Já a ciência do lançamento ocorreu em 27/12/2021, na forma do documento de fl. 33.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, o que passo a fazê-lo, iniciando pelo argumento de cerceamento do direito de defesa, em virtude de terem os demonstrativos elaborados pela autuante sido apresentados à autuada em formato PDF. Diante do fato de na informação inicial prestada em 06/05/2022 (fls. 67 a 71), a autuante ter colacionado os demonstrativos em formato Excel, e tendo havido reabertura do prazo de defesa, tal argumentação fica prejudicada.

Quanto aos demais princípios do processo administrativo fiscal tidos pela defesa como violados no presente caso, não posso acolher. As infrações estão delineadas de modo perfeito e claro, sem qualquer margem de dúvida quanto as acusações formuladas, os demonstrativos, como já registrado acima, foram entregues ao contribuinte, este pode vir aos autos para impugnar as infrações, enfim, não vislumbro violação a qualquer dos princípios indicados na impugnação, estando o feito apto a ser apreciado e julgado no estado em que se encontra.

Assim, não acolho o pleito defensivo.

Também indefiro o pedido para realização de diligência, nos termos do artigo 147, inciso I, alíneas “a” e “b” do RPAF/99, uma vez que os elementos contidos nos autos são considerados como suficientes para a formação da convicção do julgador, além de o pleito dizer respeito a verificação de fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do contribuinte e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Analisando o mérito, início pela infração 01, a qual versa acerca da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária.

Inicialmente, convém explicitar que na forma do documento de fls. 11 e 12, a atividade econômica predominante do contribuinte autuado é a de “Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas”, CNAE 4771701, situada no município de Salvador.

Ou seja: se trata de uma farmácia, como se denota pelo seu nome de fantasia “Drogaria Rio Branco”.

Para tais contribuintes, o Convênio ICMS 142/2018, dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes, traz em seu Anexo I, a relação dos segmentos de mercadorias sujeitas a substituição tributária, constando no item 13 “*Medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário*”, situação a que se amolda e encaixa o sujeito passivo.

Por outro lado, nos seus Anexos XIV e XIX estão listados os produtos submetidos ao encerramento de tributação pela incidência da substituição tributária.

Em reforço, os artigos 289 e 294 do RICMS/12, estabelecem que as mercadorias listadas no Anexo 1 ao mesmo deverão ser submetidas à substituição tributária e 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 margens de valor agregado nas aquisições internas ali indicadas, devendo ser ajustada nos termos do § 14 do artigo 289 nos casos de aquisições interestaduais.

Além disso, o artigo 295 do multicitado RICMS/12 estabelece que nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nos convênios e protocolos para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas.

Assim, todas as operações de entradas de mercadorias em estabelecimentos como o autuado já o são com substituição tributária, não mais havendo o que se tributar, razão pela qual inexistente possibilidade de uso indevido de crédito fiscal, fato reconhecido pela própria autuante em sua segunda Informação Fiscal, com o que concordo, desaguando, pois, na improcedência da infração 01.

Com os mesmos argumentos acima expostos, para a infração 02, também se observa a sua improcedência, uma vez que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias visa identificar saídas de mercadorias tributadas, o que não é o caso presente, diante da sistemática de tributação aplicada aos estabelecimentos que como a autuada, são farmácias e drogarias.

Quanto a infração 03, também consequência da realização de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, no ano de 2018, a acusação é de falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada –



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.

Como já visto, em função da incidência da substituição tributária sobre os produtos comercializados pela empresa autuada, não há de se falar em saídas anteriores tributadas.

A regra contida no artigo 10 da Portaria 445/98, em relação à omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, nos diz:

*“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*1 - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV) ”.*

Da análise das mercadorias constantes dos demonstrativos elaborados, destaco o fato de diversos serem medicamentos, bem como outros serem produtos que embora não se apresentem como tal, por força da determinação regulamentar já explicitada linhas acima, deveriam sair com substituição tributária.

Desta forma, tenho como caracterizada incorreção da acusação uma vez que de acordo com os demonstrativos elaborados pela autuante se trata de omissão de entrada de mercadorias sujeitas à antecipação tributária e não de presunção legal de omissão de saída, vício que não pode ser sanado por se tratarem de infrações de naturezas distintas.

Uma dizendo respeito à responsabilidade tributária e outra presunção prevista no § 4º da Lei 7.014/96, com efeitos jurídicos distintos, o que desemboca na insegurança do débito da infração além de cerceamento do direito de defesa, caracterizando nulidade insanável, nos termos do artigo 18, IV, “a”, do RPAF/99.

A infração 04 versa sobre a cobrança de multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deixou de ser pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Exaustivamente demonstrado, pela atividade desenvolvida pela autuada, não há que se falar em saída tributada, vez que as mercadorias saídas o são com fase de tributação encerrada, haja vista a incidência da antecipação tributária, se descabendo falar em antecipação parcial do ICMS, onde não há encerramento de tributação, como igualmente reconhecido pela autuante. Infração insubsistente.

Por fim, para a infração 05, a acusação se reporta a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação de entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal.

O registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória, sendo o seu cumprimento de extrema importância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no estabelecimento.

Por pertinência e de forma reiterada, esclareço que não se está cobrando imposto, mas apenas e tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, pouco importando a situação tributária da operação ou da mercadoria contida em cada Nota Fiscal.

Tal falta dos registros das Notas Fiscais de entradas no livro fiscal respectivo, regulado no artigo 217 do RICMS/12, ou no registro C100 da EFD, conforme previsto no artigo 247 do RICMS/12 autoriza, como já explicitado, a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação

acessória estatuída no artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, como ocorrido no presente caso, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas ou serviços prestados, que entraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, como descrito na autuação.

Constato que a lei não excepciona qualquer operação ou prestação, pois a falta da escrituração regular dos documentos fiscais dificulta a fiscalização e a aplicação de diversos roteiros de auditoria, dentre outras implicações, sendo procedimento inaceitável para contribuintes, e irrelevante para a sua caracterização, o fato de as saídas de mercadorias serem ou não submetidas à incidência do ICMS, ou serem materiais de uso e consumo, ou para incorporação no ativo imobilizado.

Por este motivo, existe prejuízo para o Fisco, o que autoriza a imposição da sanção tributária.

Ressalto que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação ou qualquer outro elemento, e sim, o fato de Notas Fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova de tal escrituração.

O deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, o que não veio aos autos, repito, além do que, em se tratando de documentos fiscais emitidos de forma eletrônica, o Fisco tem pleno conhecimento e controle das operações realizadas entre a empresa autuada e seus fornecedores, o que dificulta a omissão dos respectivos registros.

Pelo fato de não terem sido trazidos aos autos provas em sentido contrário ao da acusação formulada, capazes de desconstitui-la, tenho a infração como procedente.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas exclusivamente na pessoa de seu procurador, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há bastante tempo.

Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam qualquer sentido.

Pelas expostas razões, julgo o Auto de Infração como parcialmente subsistente, de acordo com a seguinte demonstração sintética:

Infração 01 R\$	0,00
Infração 02 R\$	0,00
Infração 03 R\$	0,00
Infração 04 R\$	0,00
Infração 05 R\$	5.953,78

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **206903.0035/21-8**, lavrado contra **VENTIN COMERCIAL DE MEDICAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher o valor de **R\$ 5.953,78**, referente a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 42, inciso IX, da Lei 7.014/96, bem como os devidos acréscimos legais.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 23 de janeiro de 2023.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE/JULGADOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

A. I. Nº - 206903.0035/21-8  
AUTUADO - VENTIN COMERCIAL DE MEDICAMENTOS LTDA  
AUTUANTE - RITA DE CÁSSIA MORAES IUNES  
ORIGEM - DAT METRO - INFRAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 24.02.2023

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº. 0003-06/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A sistemática de substituição tributária dispensa o uso de qualquer crédito fiscal pelo contribuinte. Reconhecimento da improcedência pela própria autuante. Infração insubsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) OMISSÃO DE SAÍDAS. DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SUPERIOR À OMISSÃO DE ENTRADA. Sendo as saídas do contribuinte com substituição tributária, pelo encerramento da fase de tributação, descabe se falar em omissão de saídas de mercadorias tributadas. Infração improcedente. b) ENTRADAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO DE SAÍDAS NÃO CONTABILIZADAS QUE POSSIBILITARAM O PAGAMENTO DAS ENTRADAS OMITIDAS. Insegurança quanto a infração, bem como cerceamento do direito de defesa implicam em nulidade da infração, nos termos do artigo 18, inciso IV, do RPAF/99. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO NA ENTRADA DAS MERCADORIAS, MAS CUJAS SAÍDAS POSTERIORES FORAM TRIBUTADAS NORMALMENTE. Devidamente comprovado que as saídas efetuadas foram com encerramento de tributação, vez que o imposto foi recolhido por antecipação tributária total, a infração é improcedente, como reconhecido pela própria autuante. 4. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. A legislação autoriza a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, que no caso concreto, corresponde a 1% (um por cento) do valor comercial das mercadorias adquiridas que adentraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Não foi comprovado o registro das Notas Fiscais listadas na autuação. Infração mantida. Não acolhidas as questões preliminares. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 09 de dezembro de 2021 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 70.357,13, além de multas de 60% e 100%, bem como multa por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **001.002.006.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, ocorrência lançada em outubro a dezembro de 2018, janeiro a maio, julho a dezembro de 2019, janeiro a dezembro de 2020 e janeiro a junho de 2021, totalizando R\$ 3.168,91, bem como multa de 60%.

Infração 02. **004.005.002.** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuada 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 (2019 e 2020), no montante de R\$ 40.783,51, sugerida multa de 100%.

Infração 03. **004.005.005.** Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – 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, no mesmo exercício (2018), no montante de R\$ 20.379,86, multa de 100%.

Infração 04. **007.015.003.** Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de agosto a outubro de 2019 e maio de 1, no valor de R\$ 71,05.

Infração 05. **016.001.001.** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada registro não efetuado, nos meses de julho, outubro a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019, fevereiro, setembro a dezembro de 2020 e janeiro a junho de 2021. Imposição resultante: R\$ 5.953,80.

A autuada, por seu procurador devidamente constituído nos termos do instrumento de fl. 52, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 35 a 46, onde argumenta após breve síntese dos fatos, ser empresa voltada para o comércio varejista de produtos farmacêuticos, conforme contrato social.

Afirma adquirir mercadorias dentro e fora do Estado para disponibilizar aos seus clientes/consumidores produtos relacionados ao seu segmento, sendo a maioria dos mesmos inseridos na sistemática da substituição tributária.

Assevera que em que pese essa seja a sistemática principal das varejistas farmacêuticas, muitas mercadorias não constam no Anexo XIV e XIX do Convênio Confaz 142/2018, que é o caso das mercadorias que foram objeto da autuação e constam no demonstrativo anexo (Doc. 05) ao Auto de Infração.

No entanto, não estar na sistemática de substituição tributária, não significa que tais mercadorias sofreriam incidência do ICMS na saída promovida, isso porque, em se tratando de farmácias, drogarias e casas de produtos naturais, o Estado da Bahia determina em seu regulamento de ICMS que essas empresas farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, argumenta.

Em respeito a legislação do Estado da Bahia, garante promover religiosamente, o pagamento do ICMS antecipado, como é possível verificar no extrato de pagamento de DAE, ou seja, todo o valor de ICMS é pago de forma antecipada e como se verificará adiante, ao invés de ter saldo credor (ICMS a pagar) nessas operações, possui saldo devedor (ICMS a recuperar), principalmente, no que



diz respeito às perdas de mercadorias, haja vista que houve o pagamento antecipado do imposto e o fato gerador do ICMS não ocorreu ou fora desfeito.

O princípio de direito aqui tratado, ou seja, o da verdade material encontra-se previsto na redação do artigo 2º, *in fine*, do Regimento Interno deste CONSEF (Decreto nº 7.529/99), bem como no artigo 2º do RPAF (Decreto nº 7.629/99), reproduzidos.

Indica predominar no processo administrativo fiscal, o Princípio da Verdade Material, no sentido de que, nele, se busca descobrir se realmente ocorreu (ou não) o fato gerador do tributo. Para formar sua convicção, pode o julgador mandar realizar diligências ou perícias, conforme for o caso, a fim de conhecer os verdadeiros fatos envolvidos no processo.

Este Conselho de Fazenda, diga-se de passagem, por meio dos membros que compõem 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.

Na busca da verdade material, se tem como regra basilar o aspecto de que o ônus da prova deve ser atribuído ao Fisco. A ele cabe provar a ocorrência do fato gerador ou da infração que se quer imputar ao sujeito passivo. Somente deve haver inversão do ônus da prova, para transferi-lo ao contribuinte, na hipótese de haver disposição expressa da norma legal nesse sentido, aduz.

Com exceção da infração 02, o demonstrativo disponibilizado inviabilizou o exercício do efetivo contraditório. Isso porque, para as demais infrações 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, relata.

Sustenta que ao tentar converter as mais de 200 páginas de demonstrativo, nenhuma delas resultou em sucesso. As informações acabavam sendo desconfiguradas.

estaca que para verificação das infrações 01, 03, 04 e 05, é necessária a conferência nota a nota para identificar se de fato fora utilizado o crédito indevido ou se as notas não foram escrituradas. Sejam em sua competência ou extemporaneamente, e pelo princípio da verdade material, faz-se necessário a realização de diligências para garantia do devido processo legal e a legitimidade da cobrança.

Ainda em sede de considerações iniciais, há de se pontuar a nulidade do lançamento, decorrente do fato de a autuante não ter entregue na autuação o respectivo demonstrativo em formato de tabela (Excel), documento este imprescindível para a garantia do direito ao contraditório e ampla defesa, garantido constitucionalmente no artigo 5º, LV da CF/88, bem como no artigo 2º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Face a inexistência da planilha (arquivo em Excel) com a relação de Notas Fiscais analisadas pela autoridade fiscal, não teve acesso às informações necessárias para realizar a defesa do Auto de Infração.

Aduz que conforme previsto nos artigos 28, § 4º, II, 39, IV e 41, II, todos do RPAF/BA, a apresentação do demonstrativo e dos levantamentos elaborados quando da lavratura do Auto de Infração são documentos imprescindíveis para fins de validade do lançamento, na forma dos textos reproduzidos.

Ressalta que a atividade administrativa fiscalizatória é estritamente vinculada, significando dizer que a autoridade administrativa está limitada aos termos legais previstos na legislação de regência, sob império do princípio da legalidade, de modo a garantir o cumprimento e respeito aos princípios da verdade material e do contraditório e ampla defesa, tudo em conformidade com o artigo 2º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), copiado.

Ao tratar sobre o que as petições deverão conter, o artigo 8º, § 3º do RPAF (reproduzido) 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, assevera.

Inclusive, na própria intimação do Auto de Infração resta claro a necessidade de que a empresa autuada e a autuante apresentem as peças e demonstrativos em arquivo de texto (word, txt) e tabela (Excel), como pode ser visto na imagem plotada.

Salienta que esse CONSEF já detém o posicionamento consolidado de determinar a nulidade do lançamento (Auto de Infração) no caso de sua lavratura ter sido feito 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. Por oportuno, traz decisão contida no Acórdão JJJ 0172-05/08, copiado em sua Ementa.

Frisa que a ausência de fornecimento dos levantamentos e demonstrativos no presente caso cerceia o seu direito ao contraditório e ampla defesa, em razão da impossibilidade de se verificar quais as operações que geraram o débito ou, ainda, as Notas Fiscais que supostamente não tiveram o recolhimento do tributo, e/ou seu recolhimento a menor.

Pela quantidade de operações destacadas no demonstrativo em “PDF” com 6000 páginas diz humanamente impossível realizar os filtros necessários e destacar as operações por CFOP e assim quantificar os valores a serem retirados da base de cálculo adotada pela autuante.

Destaca que a infração 01 se faz referência a utilização indevida de crédito fiscal, algo que é dificilmente utilizado, haja vista em sua quase integralidade antecipa o pagamento do ICMS. Assim, em que pese tenha efetuado o lançamento do crédito de mercadoria sujeita a substituição tributária, nunca o utilizou. No entanto, tal situação só poderá ser checada através da análise das informações constantes no demonstrativo filtradas por NCM e Chave da nota.

Em síntese, faz as seguintes observações:

- 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 a rebater tão somente os dados constantes no campo “descrição dos fatos”;
- A atividade administrativa de lançamento é vinculada, por força do princípio da legalidade (artigo 2º do RPAF/BA), devendo ser exercida nos estritos termos previstos na legislação de regência;
- A ausência do fornecimento do demonstrativo em tabela e do levantamento realizado pela autoridade administrativa desrespeita o princípio da legalidade (artigo 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 nos artigos 28, §4º, II, 39, IV e 41, II, todos do RPAF/BA.

Em razão do não fornecimento dos demonstrativos e documentos, há desrespeito ao princípio da verdade material (artigo 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 (artigo 5º da CF/88 c/c artigo 2º do RPAF/BA);

Pontua a necessidade de entrega dos arquivos utilizados pela 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.

Pelo exposto, entende restar demonstrada a nulidade do presente Auto de Infração, em face de não ter a autoridade administrativa disponibilizado os demonstrativos e levantamentos indispensáveis à validade do presente lançamento em formato de tabela (Excel), dada a sua

vinculação ao RPAF/BA (artigos 8º e 28, §4º, II), significando dizer que o presente lançamento foi realizado em detrimento/preterição do direito ao contraditório e ampla defesa.

Não sendo este o entendimento da Junta de Julgamento, requer a conversão do feito em diligência para determinar que a Auditora responsável pelo lançamento 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. No entanto, todas falharam, não sendo possível copiar colunas sem copiar todas as linhas do demonstrativo. Imagina ter que copiar item por item.

No que diz respeito a infração 01, apesar de não ter sido possível o destrinchamento do demonstrativo fiscal relacionado à mesma, tendo em vista estar em arquivo PDF o que inviabilizou a consulta detalhada 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 o MVA adotado corresponde de fato ao MVA para a mercadoria; verificação do preço médio a ser adotado, convém algumas considerações.

Como visto acima, frisa que 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 à antecipação do ICMS. Assim, mesmo que tenha sido lançado na EFD ICMS/IPI tais valores não foram utilizados, o que desnatura a infração.

Diz não se tratar de utilização de crédito indevido, mas sim, escrituração equivocada de crédito, motivo pelo qual a infração 01 deve ser julgada improcedente.

Menciona que o artigo 289 do RICMS (transcrito), estabelece que as mercadorias constantes no Anexo 1 estão sujeitas a sistemática da Substituição Tributária por antecipação, encerrando a tributação.

Fala que se ao observar o referido Anexo, se encontra referência aos medicamentos, produtos farmacêuticos para uso humano, higiene pessoal e produtos de perfumaria, de higiene pessoal e cosméticos, na forma da plotagem apresentada.

Aponta o artigo 294 do RICMS/BA (reproduzido) dispor que as farmácias devem promover o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, sendo que para efeito de apuração da base de cálculo deverão utilizar as margens de valor agregado previstas no § 17 do artigo 289 quando se tratar de aquisições para revenda.

Observa que o RICMS/BA ampliou significativamente a quantidade de mercadorias comercializadas pelas farmácias sujeitas ao ICMS antecipação (Substituição Tributária), sendo que por força do artigo 294 do RICMS/BA, é obrigada a recolher o ICMS antes mesmo de ter praticado o fato gerador.

Menciona posicionamento do CONSEF no julgamento do Recurso Voluntário interposto por contribuinte visando a reforma da decisão proferida pela 2ª JJF no Auto de Infração 206847.0022/04-3. Em que pese se tratar de infração por omissão de saída, o Relatou foi assertivo ao detalhar a especificidade do ramo farmacêutico, conforme trecho reproduzido.

Alega que tal julgamento se aplica exatamente ao caso concreto. Todas as mercadorias da impugnante estão sujeitas ao ICMS antecipado, o qual é pago integralmente conforme se verifica no extrato de pagamentos de DAE em anexo.

De acordo com o descritivo da infração 02, “*utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento fiscal em duplicidade*”. Ou seja, a mesma Nota Fiscal fora escriturada mais de uma vez.

Ao analisar a página 58 a 63 do demonstrativo disponibilizado, constata que o universo de Notas Fiscais em duplicidade se limita a treze chaves que aponta.

Observando as chaves das notas indicadas e destacadas verifica que se tratam de operações realizadas em janeiro, fevereiro e março de 2017 e setembro de 2018, as quais deveriam ser escrituradas somente na EFD ICMS/IPI nas respectivas competências. No entanto, além de ser escriturada corretamente em seu período fiscal, por erro cometido no preenchimento do documento fiscal as cinco chaves das notas de janeiro de 2017 foram escrituradas em fevereiro de 2017, a chave de fevereiro foi escriturada em março e abril de 2017 e as três notas do mês de março foram também escrituradas no mês de abril. Já em relação as notas de setembro de 2018, estas também foram escrituradas em outubro do mesmo ano.

Assevera estarem a escrituração e o consequente creditamento referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2017, bem como o de setembro de 2018 corretos, os quais, inclusive, não são objetos do Auto de Infração. Porém, ao interpretar as informações do Demonstrativo “Lista de Notas Fiscais/ítems” a autuante acabou cometendo um equívoco.

Indica que a base de cálculo do ICMS constante no referido demonstrativo, refere-se a soma dos valores destacados nas notas regularmente escrituradas e àquelas em duplicidade, o que não é possível, sendo que, para a presente autuação, a base de cálculo deve se resumir apenas aos valores em duplicidade, caso contrário o Estado da Bahia se locupletará.

Para visualizar a identificação do erro, apresenta trecho do demonstrativo utilizado para respaldar a infração 02.

Observa que as notas escrituradas no mês de setembro não deveriam compor a base de cálculo do ICMS, apenas os valores destacados acima é que de fato podem ser considerados créditos indevidos. Ou seja, o montante de crédito em duplicidade é de R\$ 1.786,69 (mil setecentos e oitenta e seis reais e sessenta e nove centavos).

Postula que se promova a adequação da base de cálculo e consequentemente o valor de ICMS e penalidade a recolher na infração 02.

Por tais motivos, requer com base nos fatos fundamentados, e ante os documentos carreados e alicerçados pela doutrina e jurisprudência:

- Seja julgado nulo o Auto de Infração, por constatação de vício insanável, materializado pela não disponibilização do demonstrativo em arquivo tabela;

Na remota hipótese de improcedência do pedido, se converta o julgamento do presente em diligência, de modo a que determine que a responsável pela lavratura do Auto de Infração disponibilize o demonstrativo em arquivo tipo tabela (Excel) e reabra o prazo para impugnação, principalmente no que diz respeito aos demonstrativos das infrações 01, 04, 05 e 06, visto que não fora possível fazer o confronto com os seus documentos fiscais.

- Seja a infração 01 julgada totalmente improcedente tendo em vista que o suposto crédito nunca fora utilizado, pois todo o ICMS devido é pago de forma antecipada em conformidade com os artigos 289 e 294 do RICMS/BA;

- Seja a infração 02 julgada totalmente improcedente, haja vista não ter sido utilizado o crédito, conforme fundamentos do pedido 3.

Em caso de improcedência do pedido acima, que a infração 02 seja julgada parcialmente procedente determinando a readequação do valor de R\$ 5.091,74 (cinco mil noventa e um reais e setenta e quatro centavos) para R\$ 1.786,69 (mil setecentos e oitenta e seis reais e sessenta e nove centavos), tendo em vista a cobrança em duplicidade.

- Seja ainda determinado o arquivamento do presente Auto de Infração, dando-se baixa e arquivando-se o respectivo Processo Administrativo após todas as formalidades legais necessárias.

Requer, ao final, a produção de todos os meios de provas em direito admitidos, inclusive juntada de novos documentos e demonstrativos, depoimento pessoal da autuante, bem como outras que se façam necessárias para o bom deslinde deste Processo Administrativo.

- O encaminhamento dos autos para a autuante, para a sua informação fiscal, nos termos dos artigos 127 e 128 do RPAF/BA.

Por fim, que todas as publicações referentes ao feito ocorram exclusivamente em nome do subscritor da peça defensiva, no endereço indicado, sob pena de nulidade.

Informação Fiscal prestada pela autuante às fls. 67 a 71, esclarece, após historiar os fatos e resumir os termos defensivos, ter sido todo o trabalho baseado na EFD do contribuinte, em suas Notas Fiscais recebidas/emitidas, e nas informações constantes nos sistemas da SEFAZ/BA.

Ressalta que os livros e documentos válidos são os constantes da Escrituração Fiscal Digital, conforme preceitua o artigo 247 do RICMS/BA, combinado com o Convênio ICMS 143/06.

Em relação à disponibilização dos demonstrativos em formato tabela, informa que o SIAF, sistema utilizado pela fiscalização gera os demonstrativos de forma organizada apenas em formato PDF. Entretanto, a fim de atender à solicitação da autuada, e de acordo com o preceito do RPAF/99, garante estar anexando as planilhas referentes aos demonstrativos das infrações 01, 03, 04 e 05 do referido Auto.

Com relação à infração 02, com base nos artigos 289 e 294 do RICMS/12, solicita que a mesma seja julgada improcedente.

Em relação ao questionamento defensivo referente à falta da chave de acesso das Notas Fiscais, nas infrações 03 e 04, indica que o SIAF não gera os demonstrativos com tal informação, mas não é, como arguido, impossível de se verificar, uma vez que nos demonstrativos constam os números das Notas Fiscais, código e descrição dos itens.

Diante do exposto, se posiciona no sentido de que as planilhas sejam entregues ao contribuinte, se reabrindo o prazo de defesa em sessenta dias.

Em relação a nulidade alegada pela falta de entrega das planilhas e demonstrativos em formato Excel, sustenta que nos termos do artigo 18, § 1º, do RPAF/99, eventuais incorreções e exigências meramente formais contidas na legislação, não acarretam nulidade.

Analisando os argumentos defensivos apresentados para a infração 01, juntamente com o preceito dos artigos 289 e 294 do RICMS/12, acolhe os mesmos, no sentido do julgamento pela improcedência da autuação ali contida.

Fala estar ciente de ter procedido dentro das normas de auditoria, com a certeza de ter dirimido quaisquer dúvidas acerca da ação fiscal executada, solicitando, salvo melhor juízo, a improcedência das infrações 01 e 02, e para as infrações 03, 04 e 05, que sejam entregues as planilhas referentes aos demonstrativos do Auto de Infração, reabrindo o prazo de defesa.

Em 20/05/2022, o Sr. Inspetor Fazendário dá o “de acordo” para a sugestão da autuante quando da sua Informação Fiscal (fl. 71).

Intimado para o recebimento das planilhas e demonstrativos que embasaram o lançamento, com a reabertura do prazo de defesa, por meio de Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 74 e 75), o contribuinte às fls. 77 a 87 se manifesta.

Após resumir os termos da autuação e de sua atividade comercial, pede a devida vênua ao posicionamento da ilustre Auditora Fiscal, cujo entendimento não pode prevalecer, pois o Auto de Infração possui diversas inconsistências. Operações não tributadas como é o caso de perdas de mercadorias e transferências entre matriz e filiais estão sendo inseridas na composição de débitos.

Aduz que pelo mesmo fato gerador está se imputando duas infrações, configurando *bis in idem*; e, um elemento essencial que não foi observado, qual seja, o pagamento antecipado do tributo nos



termos dos artigos 294 e 289 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (Decreto 13.780/2012), conforme será exposto adiante.

Assim, tendo em vista a natureza das operações e a especificidade do sequestro de farmácias e drogarias quanto a sistemática de recolhimento do imposto, considera que a presente autuação deve ser julgada totalmente improcedente.

Em que pese essa seja a sistemática principal das varejistas farmacêuticas, assevera que muitas mercadorias não constam no Anexo XIV e XIX do Convênio Confaz 142/2018, que é o caso das mercadorias que foram objeto da autuação e constam no demonstrativo anexo ao Auto de Infração (Doc. 05).

No entanto, não estar na sistemática de substituição tributária, não significa que tais mercadorias sofreriam incidência do ICMS na saída promovida, isso porque, em se tratando de farmácias, drogarias e casas de produtos naturais, o Estado da Bahia determina em seu regulamento de ICMS que essas empresas farão o recolhimento do ICMS por antecipação total nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, arremata.

Tais circunstâncias fáticas já são mais que suficientes para elidir por completo a autuação promovida pelo Estado da Bahia visando a cobrança de imposto que já fora pago, mas, como será visto adiante, além desse fato, o Auto de Infração padece de substrato para sua manutenção, devendo ser julgado totalmente improcedente, considera.

Em respeito à legislação do Estado da Bahia, diz promover, religiosamente, o pagamento do ICMS antecipado, como é possível verificar no extrato de pagamento de DAE, ou seja, todo o valor de ICMS é pago de forma antecipada.

Conforme se verificará adiante, ao invés de ter saldo credor (ICMS a pagar) nessas operações, possui saldo devedor (ICMS a recuperar), principalmente, no que diz respeito às perdas de mercadorias, haja vista que houve o pagamento antecipado do imposto e o fato gerador do ICMS não ocorreu ou fora desfeito.

Analisando cada infração de *per si*, para a infração 01, onde de acordo com a autuante, na análise da EFD ICMS, teria se utilizado de crédito decorrente das mercadorias sujeitas à substituição tributária para compensar eventual valor devido na saída de mercadorias no regime normal, aponta que a mesma não merece prosperar, seja pelo fato de pagar todo seu ICMS de forma antecipada (Substituição Tributária e Antecipação Total), seja pelo fato de que nunca houve a utilização do referido crédito fiscal de ICMS.

Da análise dos CFOP's constantes nos demonstrativos que relacionam as Notas Fiscais ensejadoras de débitos de ICMS compensados, observa que todas as operações se referem a transferências de mercadorias para comercialização, baixa de estoque em virtude de perda, e devolução de compras operações que não se sujeitam a incidência do ICMS.

Em que pese tenha destacado ICMS nessas operações, eles não foram utilizados, até porque para o período indicado, não houve débito de ICMS a pagar e sendo a autuação por utilização indevida de crédito fiscal e esse crédito nunca fora utilizado, não há que se falar em infração praticada.

Desta forma, como se pode observar da documentação que garante anexar, e dos fundamentos jurídicos acima expostos, considera dever a infração ser julgada improcedente.

Para a infração 02, apesar de não ter sido possível o destrinchamento do demonstrativo fiscal a ela relacionado, tendo em vista estar em arquivo PDF, o que inviabilizou a consulta detalhada das mercadorias dispostas nele e verificar se aquelas recebidas a título de transferência da matriz ou filial foram consideradas para efeitos de apuração quantitativo do estoque, se o MVA adotado corresponde de fato ao MVA para a mercadoria; verificação do preço médio a ser adotado, convém algumas considerações.

Pontua que como 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.

Invoca o artigo 289 do RICMS (reproduzido), que estabelece que as mercadorias constantes no anexo 1 estão sujeitas a sistemática da Substituição Tributária por antecipação, encerrando a tributação, e de cuja observação se encontra referência aos medicamentos, produtos farmacêuticos para uso humano, higiene pessoal e produtos de perfumaria, de higiene pessoal e cosméticos.

Na mesma seara, ressalta que o artigo 294 do RICMS/BA (copiado), dispõe que as farmácias devem promover o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de produtos não alcançados pela substituição tributária, sendo que para efeito de apuração da base de cálculo deverão utilizar as margens de valor agregado previstas no § 17 do artigo 289 quando se tratar de aquisições para revenda.

Observa que o RICMS/BA ampliou significativamente a quantidade de mercadorias comercializadas pelas farmácias sujeitas ao ICMS antecipação (ST) e por força do artigo 294 do RICMS/BA, é obrigada a recolher o ICMS antes mesmo de ter praticado o fato gerador.

As NCM dos medicamentos, produtos farmacêuticos para uso humano e higiene pessoal que constam no Anexo 1 do RICMS tem como capítulo e posição os seguintes números: 3002, 3003, 3004, 3005, 3006, 4014, 4015 e 9018, numeração que não consta em nenhum dos demonstrativos.

Tem como evidente que das operações listadas, nenhuma delas geraram ICMS a pagar, justamente, por este ter sido antecipado no momento de sua aquisição. A manutenção dessa infração caracteriza, em verdade, o *bis in idem* tributário. Em outras palavras, 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.

Lembra que em caso semelhante, o CONSEF no julgamento do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte visando a reforma da decisão proferida pela 2ª JF no Auto de Infração 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 voto então proferido.

Fala que tal julgamento se aplica exatamente ao caso concreto. Todas as mercadorias da impugnante estão sujeitas ao ICMS antecipado, o qual é pago integralmente conforme se verifica no extrato de pagamentos de DAE que afirma anexo, restando claro a total improcedência da infração 02.

Quanto a infração 03, de acordo com a acusação formulada, ao promover o levantamento quantitativo de estoque através do sistema de auditoria, fora constatado que o número de itens vendidos fora superior ao número de itens adquiridos. Desta forma, entendeu que não houve o recolhimento do ICMS nessas operações e autuou a empresa pelo cometimento de infração ao RICMS/BA.

Tendo em vista que nunca adquiriu mercadoria sem a emissão de Nota Fiscal, se diz surpreendida com a presente infração e em face disso, confrontou os demonstrativos disponibilizados pela autuante e percebeu que diversas notas de entradas de mercadorias não foram consideradas na apuração de seu estoque.

Destaca que todas as Notas Fiscais emitidas pela empresa ou em seu favor, o Estado da Bahia possui acesso, não justificando a sua exclusão. Inclusive, para fazer o confronto entre as Notas Fiscais consideradas e as Notas Fiscais emitidas, recorreu ao banco de dados da SEFAZ/BA, onde se extraiu as Notas Fiscais de entrada.

A título de exemplo, na competência de dezembro de 2018, das 278 Notas Fiscais que respaldam as entradas de mercadorias no estabelecimento da empresa, apenas 63 foram consideradas no demonstrativo, excluindo-se da análise e, conseqüentemente, da composição do estoque um total de 215 Notas Fiscais.

Ora, se apenas uma Nota Fiscal não analisada, ensejaria na modificação do relatório quantitativo de estoque, imagina 215 Notas Fiscais, deduz.

Observa que o levantamento quantitativo de estoque efetuado não espelha a realidade dos fatos. Com diversas Notas Fiscais faltantes, fica clara a fragilidade da autuação e consequentemente a sua manutenção.

Desta forma, requer a total improcedência da infração 03.

No que diz respeito a infração 04, lhe foi imputada a multa de 60% do valor que deveria ter sido paga por antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para revendas não sujeitas a sistemática de substituição tributária.

*Data vênua* ao posicionamento da autuante, reafirma não estar sujeita ao pagamento do ICMS por antecipação parcial, isso porque, conforme descrito acima, o artigo 294 do RICMS/BA impõe às farmácias que realizem o pagamento total do ICMS na entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa. Ou seja, as farmácias, ao adquirirem mercadorias para revenda de fornecedores em outro Estado da Federação não sujeitas ao ICMS ST, deverão recolher integralmente o ICMS devido ao Estado da Bahia na entrada da mercadoria em seu estabelecimento, ao contrário do que acontece para os demais segmentos.

Assim, não há que se falar em saldo de ICMS por antecipação parcial, até porque no momento que promove a saída de mercadoria, todo o ICMS já fora recolhido antecipadamente, e para deixar menos repetitiva a presente impugnação, ratifica toda fundamentação apresentada na infração 02 para aplicação também na infração 04, para a qual requer igualmente a improcedência.

Por fim, na infração 05, invoca ponto que merece destaque relacionado a dupla penalização pela mesma infração. De acordo com o que se extrai das infrações 03 e 05, ambas estão relacionadas a não escrituração de documento fiscal. É justamente por conta da infração 02, ausência de escrituração, que ocorreu os desencontros na EFD-ICMS/IPI.

Mostra descontentamento pelo fato de além de ser penalizado em 60% do valor do ICMS, lhe ser atribuída multa de 1% do valor da nota não escriturada, e mesmo que se troque o fundamento no Auto de Infração, o fato gerador continuará sendo a não escrituração da Nota Fiscal.

Frente a multiplicidade de infrações, passa a verificar reiterados julgados em Tribunais Administrativos do país trabalhando a temática do *bis in idem* em matéria tributária. E o fazem a partir do princípio da consunção (ou princípio da absorção), amplamente aplicado no âmbito do Direito Penal nos casos em que se verifica uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de causalidade entre elas, explicita.

No âmbito do Direito Tributário, a aplicação do princípio da consunção estaria restrita às sanções decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, por serem compreendidas como elemento descritivo ou circunstância graduadora da multa pelo inadimplemento do tributo.

Basicamente, identifica-se uma conduta fim (ausência de recolhimento do tributo sobre aquele determinado negócio jurídico), de modo que eventuais infrações menores (muitas delas de cunho de descumprimento de obrigações acessórias relacionadas àquele mesmo negócio jurídico) sejam absorvidas pela infração maior.

Ao arrimo de tal entendimento, traz decisão do TIT no AIIM nº 4063722-0, Recurso Ordinário julgado pela 5ª Câmara Julgadora em 11/04/2017, reproduzida em trechos, firmando que outros precedentes também podem ser observados do TIT do Estado de São Paulo, a exemplo do AIIM nº 3027767-0, Recurso Especial julgado pela Câmara Superior em 09/09/2014 e AIIM nº 3160424-9 e Recurso Ordinário julgado pela 15ª Câmara Julgadora em 02/10/2013, e tendo em vista tal circunstância, deve a infração 05 ser julgada totalmente improcedente por se tratar de *bis in idem*.

Finaliza no sentido de que discorridos os fatos, fundamentados a partir do direito que lhe é favorável, bem assim ante os documentos carreados e alicerçados pela doutrina e entendimentos jurisprudenciais, requer:

- Seja a infração 01 julgada totalmente improcedente tendo em vista que o suposto crédito nunca fora utilizado, pois todo o ICMS devido é pago de forma antecipada em conformidade com os artigos 289 e 294 do RICMS/BA e não houve saldo devedor a pagar pela empresa no período indicado;

- Seja a infração 02 julgada totalmente improcedente, haja vista que toda mercadoria comercializada pela impugnante teve o ICMS recolhido antecipadamente em conformidade com os artigos 289 e 294 do RICMS/BA;

- Seja a infração 03 julgada totalmente improcedente, tendo em vista que para o levantamento quantitativo de estoque não foram consideradas todas as Notas Fiscais emitidas pela empresa impugnante e que é de conhecimento do Estado da Bahia.

Não sendo o entendimento desta Junta de Julgamento pelo deferimento do pedido anterior, que seja determinada a conversão do julgamento em diligência para que a autuante promova a inserção de todas as Notas Fiscais de entradas emitidas no período autuado e recomponha o demonstrativo de levantamento quantitativo do estoque.

- Seja a infração 04 julgada totalmente improcedente tendo em vista que não se sujeita ao regime de antecipação parcial do ICMS, visto que antecipa a integralidade do tributo no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, seja em virtude do regime de Substituição Tributária, seja por conta da Antecipação Total.

- Seja a infração 05 julgada totalmente improcedente por se tratar de *bis in idem*, haja vista que pelo mesmo fato gerador está se imputando duas penalidades.

- Seja ainda determinado o arquivamento do presente Auto de Infração, dando-se baixa e arquivando-se o respectivo Processo Administrativo após todas as formalidades legais necessárias.

Requer, por fim, a produção de todos os meios de prova de direito admitidos, inclusive juntada de novos documentos e demonstrativos, depoimento pessoal da agente autuante, bem como outras que se façam necessárias para o bom deslinde deste Processo Administrativo.

Requer, ainda o encaminhamento dos autos para a autuante, para fins de que preste as informações fiscais que entenda necessárias, nos termos dos artigos 126 e 127 do RPAF/BA.

Que todas as publicações oriundas deste litígio ocorram exclusivamente em nome de seu procurador, no endereço indicado, sob pena de nulidade.

Retornando para a autuante em nova informação fiscal, esta, às fls. 143 a 147, após explicitar as infrações e os argumentos defensivos trazidos, preliminarmente, reitera que todo o trabalho foi baseado na EFD do contribuinte, em suas Notas Fiscais recebidas/emitidas, e nas informações constantes nos sistemas da SEFAZ/BA, e que os livros e documentos válidos são os constantes da Escrituração Fiscal Digital, conforme preceitua o artigo 247 do RICMS/BA, combinado com o Convênio ICMS 143/06.

Para a infração 01, ratifica o pedido de improcedência, o mesmo fazendo em relação à infração 02.

Quanto a infração 03, indica se tratar a mesma de levantamento quantitativo de estoques onde foram selecionados 764 itens, de um total de 6.213, constantes nos arquivos EFD, motivo pelo qual diversas Notas Fiscais de entradas não constam no levantamento, vez que os itens selecionados não constam nas Notas Fiscais mencionadas pelo contribuinte, o que a leva a pedir a procedência total da autuação nesta infração.

Em relação à infração 04, aduz que após analisar as alegações defensivas, juntamente com o preceito dos artigos 289 e 294 do RICMS/12, acata as mesmas, sugerindo seja julgada improcedente.

Por fim, na infração 05, assegura não se tratar da mesma infração, visto se referir a entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, enquanto na infração 03, se trata de falta

de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças, tanto de entradas como de saídas de mercadorias.

Conclui, reafirmando o trabalho realizado, dentro das normas de auditoria, considera ter dirimido todas as dúvidas sobre a ação fiscal realizada, solicita, salvo melhor juízo, a improcedência das infrações 01, 02 e 04, bem como a total procedência das infrações 03 e 05.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador em 12/12/2022 (fl. 149), e encaminhados a este relator em 20/12/2022 (fl. 149-v), tendo sido devidamente instruído e considerado apto para julgamento.

## **VOTO**

O lançamento constitui-se em cinco infrações arroladas pela fiscalização, relativas à cobrança de ICMS, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão através do Domicílio Tributário Eletrônico de Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência se deu de forma tácita em 09/08/2021, de acordo com o documento de fl. 13, com Termo de Ciência número 20211168323120, tendo sido transmitido outro Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência do contribuinte igualmente ocorreu de forma tácita, em 23/08/2021 (fl. 14), através do Termo de Ciência 20211169360245.

A fiscalização foi iniciada em 09/08/2021, data da emissão e ciência do Termo de Início de Fiscalização, transmitido por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, na forma do documento de fl. 13, tendo o contribuinte sido intimado a retificar os arquivos da EFD referentes aos meses de junho a setembro de 2018 e março de 2021, de acordo com Intimação datada de 23/08/2021, com ciência tácita do sujeito passivo (fl. 14).

As planilhas que suportam a acusação se encontram às fls. 16 a 28 dos autos, e na mídia de fl. 31.

Já a ciência do lançamento ocorreu em 27/12/2021, na forma do documento de fl. 33.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, o que passo a fazê-lo, iniciando pelo argumento de cerceamento do direito de defesa, em virtude de terem os demonstrativos elaborados pela autuante sido apresentados à autuada em formato PDF. Diante do fato de na informação inicial prestada em 06/05/2022 (fls. 67 a 71), a autuante ter colacionado os demonstrativos em formato Excel, e tendo havido reabertura do prazo de defesa, tal argumentação fica prejudicada.

Quanto aos demais princípios do processo administrativo fiscal tidos pela defesa como violados no presente caso, não posso acolher. As infrações estão delineadas de modo perfeito e claro, sem qualquer margem de dúvida quanto as acusações formuladas, os demonstrativos, como já registrado acima, foram entregues ao contribuinte, este pode vir aos autos para impugnar as infrações, enfim, não vislumbro violação a qualquer dos princípios indicados na impugnação, estando o feito apto a ser apreciado e julgado no estado em que se encontra.



Assim, não acolho o pleito defensivo.

Também indefiro o pedido para realização de diligência, nos termos do artigo 147, inciso I, alíneas “a” e “b” do RPAF/99, uma vez que os elementos contidos nos autos são considerados como suficientes para a formação da convicção do julgador, além de o pleito dizer respeito a verificação de fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do contribuinte e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Analisando o mérito, início pela infração 01, a qual versa acerca da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária.

Inicialmente, convém explicitar que na forma do documento de fls. 11 e 12, a atividade econômica predominante do contribuinte autuado é a de “Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas”, CNAE 4771701, situada no município de Salvador.

Ou seja: se trata de uma farmácia, como se denota pelo seu nome de fantasia “Drogaria Rio Branco”.

Para tais contribuintes, o Convênio ICMS 142/2018, dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes, traz em seu Anexo I, a relação dos segmentos de mercadorias sujeitas a substituição tributária, constando no item 13 “*Medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário*”, situação a que se amolda e encaixa o sujeito passivo.

Por outro lado, nos seus Anexos XIV e XIX estão listados os produtos submetidos ao encerramento de tributação pela incidência da substituição tributária.

Em reforço, os artigos 289 e 294 do RICMS/12, estabelecem que as mercadorias listadas no Anexo 1 ao mesmo deverão ser submetidas à substituição tributária e 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 margens de valor agregado nas aquisições internas ali indicadas, devendo ser ajustada nos termos do § 14 do artigo 289 nos casos de aquisições interestaduais.

Além disso, o artigo 295 do multicitado RICMS/12 estabelece que nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nos convênios e protocolos para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas.

Assim, todas as operações de entradas de mercadorias em estabelecimentos como o autuado já o são com substituição tributária, não mais havendo o que se tributar, razão pela qual inexistência de possibilidade de uso indevido de crédito fiscal, fato reconhecido pela própria autuante em sua segunda Informação Fiscal, com o que concordo, desaguando, pois, na improcedência da infração 01.

Com os mesmos argumentos acima expostos, para a infração 02, também se observa a sua improcedência, uma vez que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias visa identificar saídas de mercadorias tributadas, o que não é o caso presente, diante da sistemática de tributação aplicada aos estabelecimentos que como a autuada, são farmácias e drogarias.

Quanto a infração 03, também consequência da realização de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, no ano de 2018, a acusação é de falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada –

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.

Como já visto, em função da incidência da substituição tributária sobre os produtos comercializados pela empresa autuada, não há de se falar em saídas anteriores tributadas.

A regra contida no artigo 10 da Portaria 445/98, em relação à omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, nos diz:

*“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*1 - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV) ”.*

Da análise das mercadorias constantes dos demonstrativos elaborados, destaco o fato de diversos serem medicamentos, bem como outros serem produtos que embora não se apresentem como tal, por força da determinação regulamentar já explicitada linhas acima, deveriam sair com substituição tributária.

Desta forma, tenho como caracterizada incorreção da acusação uma vez que de acordo com os demonstrativos elaborados pela autuante se trata de omissão de entrada de mercadorias sujeitas à antecipação tributária e não de presunção legal de omissão de saída, vício que não pode ser sanado por se tratarem de infrações de naturezas distintas.

Uma dizendo respeito à responsabilidade tributária e outra presunção prevista no § 4º da Lei 7.014/96, com efeitos jurídicos distintos, o que desemboca na insegurança do débito da infração além de cerceamento do direito de defesa, caracterizando nulidade insanável, nos termos do artigo 18, IV, “a”, do RPAF/99.

A infração 04 versa sobre a cobrança de multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deixou de ser pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Exaustivamente demonstrado, pela atividade desenvolvida pela autuada, não há que se falar em saída tributada, vez que as mercadorias saídas o são com fase de tributação encerrada, haja vista a incidência da antecipação tributária, se descabendo falar em antecipação parcial do ICMS, onde não há encerramento de tributação, como igualmente reconhecido pela autuante. Infração insubsistente.

Por fim, para a infração 05, a acusação se reporta a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação de entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal.

O registro dos documentos fiscais na escrituração fiscal da empresa se apresenta como obrigação acessória, sendo o seu cumprimento de extrema importância, ao registrar em sua escrituração fiscal, todas as entradas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no estabelecimento.

Por pertinência e de forma reiterada, esclareço que não se está cobrando imposto, mas apenas e tão somente multa por descumprimento de obrigação acessória, pouco importando a situação tributária da operação ou da mercadoria contida em cada Nota Fiscal.

Tal falta dos registros das Notas Fiscais de entradas no livro fiscal respectivo, regulado no artigo 217 do RICMS/12, ou no registro C100 da EFD, conforme previsto no artigo 247 do RICMS/12 autoriza, como já explicitado, a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação

acessória estatuída no artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, como ocorrido no presente caso, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas ou serviços prestados, que entraram no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, como descrito na autuação.

Constato que a lei não excepciona qualquer operação ou prestação, pois a falta da escrituração regular dos documentos fiscais dificulta a fiscalização e a aplicação de diversos roteiros de auditoria, dentre outras implicações, sendo procedimento inaceitável para contribuintes, e irrelevante para a sua caracterização, o fato de as saídas de mercadorias serem ou não submetidas à incidência do ICMS, ou serem materiais de uso e consumo, ou para incorporação no ativo imobilizado.

Por este motivo, existe prejuízo para o Fisco, o que autoriza a imposição da sanção tributária.

Ressalto que para caracterização da infração, não há de ser considerada a natureza da operação ou qualquer outro elemento, e sim, o fato de Notas Fiscais relativas a tais operações não estarem escrituradas na EFD do contribuinte, não tendo vindo aos autos prova de tal escrituração.

O deslinde da matéria necessitaria da imprescindível prova, o que não veio aos autos, repito, além do que, em se tratando de documentos fiscais emitidos de forma eletrônica, o Fisco tem pleno conhecimento e controle das operações realizadas entre a empresa autuada e seus fornecedores, o que dificulta a omissão dos respectivos registros.

Pelo fato de não terem sido trazidos aos autos provas em sentido contrário ao da acusação formulada, capazes de desconstitui-la, tenho a infração como procedente.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas exclusivamente na pessoa de seu procurador, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há bastante tempo.

Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam qualquer sentido.

Pelas expostas razões, julgo o Auto de Infração como parcialmente subsistente, de acordo com a seguinte demonstração sintética:

Infração 01 R\$	0,00
Infração 02 R\$	0,00
Infração 03 R\$	0,00
Infração 04 R\$	0,00
Infração 05 R\$	5.953,78

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **206903.0035/21-8**, lavrado contra **VENTIN COMERCIAL DE MEDICAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher o valor de **R\$ 5.953,78**, referente a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 42, inciso IX, da Lei 7.014/96, bem como os devidos acréscimos legais.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 23 de janeiro de 2023.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE/JULGADOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR