

A. I. Nº - 206948.0003/12-0
AUTUADO - DENTAL NORDESTE - NORDESTE DISTRIBUIDORA ODONTOMÉDICA LTDA.
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO DUTRA DE REZENDE
ORIGEM - INFAS VAREJO
INTERNET - 11/10/2013

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0163-05/13

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração não elidida. Afastadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 27/09/2012, para exigir ICMS no valor total de R\$203.932,33, com a seguinte imputação: “*Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário – o das saídas tributáveis*”. Período fiscalizado: 01/01/2007 a 31/12/2007. Aplicada multa 70%, prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte tomou ciência do lançamento de ofício em 19/10/2012, conforme termo de intimação apensado à fl. 169 dos autos.

Em 14/11/12 ingressou com petição (doc. fls. 175/176), registrando que os relatórios que serviram de amparo para a apuração do imposto apresentavam diversas omissões com ausência de folhas referentes à descrição de produtos: inventários, quantitativo de entradas e quantitativos de saídas. Solicitou a entrega dos relatórios completos e re-abertura do prazo de defesa em 30 (trinta) dias.

Em 19/11/2012, ingressou com defesa, argüindo, inicialmente a preliminar de nulidade do Auto de Infração, por contrariedade ao princípio da legalidade, invocando também o princípio específico da legalidade tributária, embasado nas disposições do art. 5º, inc. II e art. 37 da CF. Fundamentou este pedido em lições doutrinárias de Celso Antonio Bandeira de Mello, Afonso Rodrigues Queiró, Carlos Maximiliano.

Argüiu ainda a falta de entrega de relatórios, tabelas e demonstrativos, argumentando que se deparou com dificuldade para elaborar a sua defesa. Consignou que na data de 14/11/2012, protocolou uma manifestação (SIPRO 223281/2012-0) pugnando pela entrega de relatórios que serviram de base para a autuação, considerando a insegurança encontrada nos arquivos magnéticos (CD) fornecidos pela fiscalização, em razão da dificuldade de acesso às informações gravadas em face da não abertura dos mesmos.

Declarou que o preposto fiscal na página 02 do Auto de Infração, deixou de entregar os referidos relatórios, tabelas e demonstrativo em virtude do grande volume de folhas, infringindo assim o parágrafo 3º do art. 8º do RPAF/99-BA, em evidente prejuízo do contribuinte, já que o crédito tributário levantado é por demais elevado em se considerando o imposto pago no exercício e o porte da empresa.

Transcreveu o dispositivo processual citado na peça de defesa. Pontuou os relatórios e demonstrativos que deixaram de ser entregues ao Autuado:

- a) **Descrição do produto:** de um total de 41 páginas, só foi entregue ao contribuinte as páginas 01 e 41;
- b) **Inventário inicial 2007:** de um total de 41 páginas, só foi entregue ao contribuinte as páginas 01 e 41;
- c) **Inventário final 2007:** de um total de 40 páginas, só foi entregue ao contribuinte as páginas 01 e 40;
- d) **Levantamento quantitativo de entradas 2007:** de um total de 692 páginas, só foi entregue ao contribuinte as páginas 01 e 692;
- e) **Levantamento quantitativo de saídas 2007:** de um total de 550 páginas, só foi entregue ao contribuinte as páginas 01 e 550.

Entende que, no caso, a autuação incorreu em nulidade prevista no art. 18, IV, “a”, do RPAF/1999, em razão da falta de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração.

Invocou, também, para o caso a aplicação do princípio da verdade material. Disse que as informações fiscais extraídas de arquivos magnéticos do contribuinte mereciam rigoroso cuidado por parte da Administração Pública Tributária, no que concerne à análise dos registros das operações comerciais, especialmente, àquelas relacionadas aos itens de mercadorias objeto da compra e venda.

Declarou, que na situação em exame, não foram observadas pela fiscalização as disposições dos art. 2º e 3º da Portaria nº 445 de 10.08.1998, na apuração do crédito tributário, restando violada a norma tributária interna e, em consequência, materializando um fato jurídico tributário inexiste, bem como, exigindo-se indevidamente o pagamento de tributo contra o sujeito passivo. Ao captar informações no Registro 75 – SINTEGRA, diversos códigos de mercadorias deixaram de ser agrupados pela fiscalização, conforme registrado às fls. 02 do Auto de Infração, onde o Autuante declara textualmente que àqueles produtos com mais de um código e os códigos que estejam associados a mais de um produto foram automaticamente excluídos do levantamento fiscal.

Afirmou, em seguida, que deve ser levado em consideração que todas as mercadorias estão identificadas no arquivo magnético com sua respectiva NCM, não justificando a omissão do fisco em desprezar os itens de mercadorias no levantamento quantitativo de mercadorias por espécie em exercício fechado, havendo assim descumprimento da legislação, aliada à falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, resultando, no entendimento do autuado, em nulidade do Auto de Infração a teor do art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA.

Declarou mais à frente que o caso não comporta a recusa de decretação da nulidade pretendida, sob o fundamento de que o sujeito passivo da obrigação tributária compreendeu o fato descrito como infração, em razão da elaboração de sua defesa. Os efeitos dos erros materiais são diversos, por se tratar de vício que atinge um dos elementos intrínsecos à norma individual e concreta, como é o caso da motivação. Assim, o ato administrativo tributário, que deve ser pautado em prova, é nulo de pleno direito e insusceptível de convalidação.

Reiterou o pedido de nulidade com base nas disposições do art. 18, IV, “a”, do Decreto nº 7.629, de 09 de julho de 1999.

Em seguida apontou que a fiscalização deixou de dizer o devido cumprimento às disposições do Código Tributário Nacional, em seus artigos 108, inciso I (art. 10, do Decreto nº 70.235/1972) e 196, que obriga a lavratura do Auto de Infração no local da verificação da infração, isto é, no próprio estabelecimento fiscalizado, conforme o melhor entendimento doutrinário, tornando-o ineficaz e nulo de pleno direito, quando lavrado na própria Repartição Fiscal, como ocorreu no presente caso, aplicando-se a mesma regra aos autos lavrados em escritório do Auditor Fiscal ou em qualquer outro local diverso do estabelecimento fiscalizado.

No mérito declarou que o autuante levou em conta para a apuração da base de cálculo do imposto o maior valor monetário, referente às saídas tributáveis e não concedeu o crédito do

ICMS na apuração do tributo. Que da leitura da descrição do fato aposto no lançamento de ofício trata-se de omissão de saídas em razão de falta de registro de entradas de mercadorias no estabelecimento do sujeito passivo da obrigação tributária. Que este fato é previsto no art. 6º da Portaria nº 445/1998, cujo mandamento legal é a necessidade de análise da repercussão do fato à luz da legislação. Este fato teria inicialmente a descrição de omissão de entradas, ou, segundo a orientação, falta de contabilização de entradas de mercadorias. Que há evidente contradição entre a descrição do fato e a tipificação da infração, esta tida como omissão de saídas, cujos efeitos é a nulidade do Ato Administrativo Tributário, também sob este fundamento. Que de acordo com a disciplina o inciso I, do art. 7º da Portaria nº 445/1998, em caso de constatação de omissão de entradas, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias, em consequência, a exigência do pagamento do imposto deve ser embasado no preceito legal de falta de contabilização de entradas mercadorias que autoriza a presunção de ocorrência de operações.

No que se refere aos Demonstrativos de Auditoria de Estoques – Omissão de Entradas há evidente proibição legal de apuração de imposto em razão da descrição do fato tido como omissão de entradas e falta de contabilização de mercadorias. Também, não se sustentaria à acusação fiscal de falta de registro de entradas em valor inferior aos das saídas efetivas omitidas, pois, não se detectou qualquer documento fiscal e/ou registro em arquivos magnéticos de terceiros apontando pela remessa de mercadorias ao Autuado sem o devido registro na escrita fiscal.

No que se refere à omissão de saídas, esclareceu, que em razão de elaboração de injustificáveis relatórios de auditoria demonstrando omissão de entradas, estes criaram para o contribuinte um cenário de insegurança e incerteza do levantamento fiscal e do imposto apurado. Em suma: para a defesa não existe a hipótese de omissão de receitas e, para que se obtenha a certeza da afirmativa, basta que se faça o reprocessamento dos arquivos magnéticos do contribuinte, agrupando e reunindo os itens de mercadorias afins, observando-se os códigos; NCM; grupos e subgrupos; descrição da mercadoria; quantidade e preço unitário. Frisou ainda que o Autuante declarou na página 02 do Auto de Infração que o levantamento fiscal foi totalmente virtual, ou seja, sem a devida prova material da suposta infração.

Enfatizou também que na apuração do valor do preço médio o Autuante corrigiu os valores pela taxa SELIC, em franco prejuízo ao contribuinte, já que, elevou o valor da base de cálculo do imposto.

No que se refere à situação tributária dos produtos, além das inconsistências já denunciadas, disse que o Autuante deixou de considerar a situação das mercadorias no momento do levantamento fiscal. Aplicou a alíquota interna de 17% sobre a base de cálculo dos produtos, sem, contudo, observar a existência de produtos isentos e sujeitos ao regime da substituição tributária, a saber:

- a) PRODUTOS ISENTOS: A isenção dos produtos comercializados pelo Autuado tem amparo nos Convênios ICMS 47/97 e 126/2010, por conseguinte, não poderiam ser levados à tributação como se fosse mercadorias sujeitas tributação normal do ICMS à alíquota interna de 17%. Pontuou diversos exemplos à pág. 205 dos autos.
- b) PRODUTOS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: Também foram levados à tributação normal do ICMS à alíquota interna de 17%, produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, a teor do art. 353, II, do RICMS. 16, exemplificados à pág. 206 dos autos.

No tocante à integridade do levantamento quantitativo de estoques argumentou que o Auditor Fiscal ao processar os arquivos magnéticos do Autuado deixou de considerar diversos códigos de mercadorias, no levantamento quantitativo de estoques de mercadorias por espécie em exercício fechado, conforme afirmação do preposto fiscal na página 02 do Auto de Infração, assim o levantamento fiscal é inconsistente, visto que:

- a) não adotou o Agente Fiscal os procedimentos de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado exigidos pela Portaria nº 445 de 10.08.1998, da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia;

- c) não adotou critério rigoroso na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades de entradas, as quantidades de saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento, a teor do art. 3º, I, da Portaria nº 445/1998;
- d) deixou de agrupar as mercadorias denominadas por mais de uma denominação e/ou códigos de identificação, como exige o art. 3º, III, da Portaria n.º 445/1998.

A respeito do tema trouxe à colação a ementa do Acórdão da 3ª de Julgamento Fiscal que declarou a nulidade do lançamento em face do descumprimento do disposto na Portaria nº 445/98.

Em relação ao RELATÓRIO DE AUDITORIA DE ESTOQUES, SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS MAIOR QUE ENTRADAS: A omissão do fisco de agrupar e reunir os diversos itens de mercadorias da mesma espécie num item de mercadorias afins, objeto do levantamento fiscal, originou a constituição de crédito tributário inexistente em face de uma apuração de imposto inconsistente. Os dados que serviram de base para o levantamento fiscal foram extraídos do Registro 75 – SINTEGRA, onde se encontram gravados inúmeros códigos de mercadorias da mesma espécie que, foram desprezados pelo preposto fiscal, em prejuízo da apuração fiscal e segurança da caracterização da infração imposta ao contribuinte.

Quanto à DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS: De acordo com descrição do fato gerador no Auto de Infração, a base de cálculo do imposto foi apurada com base no maior valor monetário das saídas tributáveis, contrariando, os relatórios fiscais onde constam o preço médio. Que tal erro contribuiu para a insegurança e insubstância da autuação fiscal.

Em relação ao CRÉDITO DE IMPOSTO: Em face do princípio da eventualidade o autuado protestou pelo aproveitamento do crédito fiscal no percentual de 10% (dez) por cento, sobre a base de cálculo do imposto apurado em levantamento fiscal, ou, no percentual a ser apurado de acordo com a origem dos produtos supostamente não registrado na escrita fiscal do autuado conforme indevida descrição constante no Auto de Infração. Disse que o crédito de imposto nas operações de aquisições de mercadorias é um direito constitucional do contribuinte em face do princípio da não-cumulatividade.

Nas razões de direito discorreu mais uma vez, de forma mais detalhada a respeito dos princípios da verdade material e não cumulatividade do ICMS.

Citou também decisões judiciais, originárias do Estado do Paraná e do STF acerca dos temas abordados.

Em seguida argüiu a inadequação da multa imposta no lançamento e a ilegalidade da aplicação da taxa de juros com base na SELIC.

Solicitou a realização de perícia, com revisão de todo o feito.

Ao finalizar formulou os seguintes pedidos:

- a) Declaração de nulidade do lançamento de ofício que constituiu o crédito tributário em razão de inobservância do parágrafo 3º do art. 8º do RPAF/BA e da Portaria nº 445/1998, por não conter elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e em razão do local de lavratura do Auto de Infração;
- b) Em sendo ultrapassada a preliminar argüida, seja julgado improcedente o Auto de Infração em discussão.
- c) Na remota hipótese de ser mantida a multa com base no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, esta deve ser reduzida para o percentual de 70%.

A informação fiscal foi prestada em 05/12/2012, e apensada às fls. 238 a 242 do PAF. O autuante informou que a concluir a ação fiscal o diretor responsável pela empresa se encontrava ausente por motivo de viagem, razão pela qual a intimação do Auto de Infração com a correspondente entrega dos papéis de trabalho se deu em 19/10/12, gravados em CD (*compact disc*) sob a forma de arquivos eletrônicos mediante recibo eletrônico com MD5 (fl. 168). No ato da entrega, na repartição fiscal, todos os arquivos foram abertos. Pontuou, em seguida, que não seria razoável

imprimir uma quantidade absurda de folhas de papel (9.892 folhas), podendo o contribuinte imprimi-los, total ou parcialmente, em seu próprio ambiente conforme sua conveniência. Que os trabalhos de fiscalização foram realizados a partir dos arquivos SINTEGRA, previstos no Convênio ICMS 57/95, fornecidos pelo próprio contribuinte. Frisou que as ações fiscais atualmente empreendidas utilizam exatamente os meios eletrônicos disponíveis e previstos na legislação (art. 121-A, do RPAF/99). Em papéis foram entregues ao contribuinte tão somente os relatórios contendo as omissões consolidadas de entradas e saídas, bem como os demonstrativos de débitos do ICMS. Detalhou o “*modus operandi*” da ação fiscal, nos exercícios fiscalizados – 2007, 2008 e 2009. Registrhou que multa aplicada foi no percentual de 70% e que não houve aplicação da taxa SELIC sobre o montante do débito apurado.

Quanto à situação tributária dos produtos: os produtos isentos apontados pelo autuado na peça de defesa, 4 (quatro) não constaram do demonstrativo de omissões.

Quanto aos itens Arco Red. 012 Inf., Banda Inferior 28,5, Botão Ling. Côncavo p/Colagem; Braq. Roth Light 1 Pre C/G Inf. Dir.2 e Expansor P/Disjunção 11mm, são insumos utilizados como próteses dentárias, que são beneficiados pelo Convênio ICMS 47/97, que trata das operações com equipamentos destinados a portadores de deficiência física ou aditiva. Listou na peça informativa os produtos beneficiados (fl. 240). Disse ainda que o fato da Dental Nordeste não ser uma indústria concorre para que a mesma não o informe ou não tenha obrigação de informar em suas notas fiscais de saídas, nem nos arquivos magnéticos do SINTEGRA as respectivas NCM's. Só é possível para a fiscalização considerar as informações das NCM's a partir das notas fiscais emitidas pelas respectivas industrias fornecedoras, constituindo as alegações defensivas reclamos não devidamente comprovados com notas fiscais. Para o autuante seriam meras negativas de cometimento das infrações, devendo ser aplicado ao caso o disposto no art. 143 do RPAF/99.

Quanto às mercadorias supostamente enquadradas no regime da ST o autuante informou que os produtos com a denominação “whiteness” são insumos utilizados no tratamento de clareamento de dentes, ou seja, produtos da estética bucal e não produtos de higiene bucal. Somente estes últimos estariam enquadrados no regime de Substituição Tributária.

A fl. 245/246 foi juntado pelo autuado procuração habilitando o advogado, Dr. Wilson de Oliveira Ribeiro para representar a empresa nos processo administrativo em trâmite neste CONSEF.

O processo foi inserido na pauta suplementar para realização de diligência visando intimar o contribuinte a se manifestar acerca das considerações feitas pelo autuante, inclusive indicando, para fins de prova, as NCM's das mercadorias consideradas isentas ou submetidas ao regime de ST e o correspondente ato normativo em que se ampara o entendimento esposado pela defesa (fl. 249).

Em 02/08/13, às fls. 255 a 265 o autuante apresentou nova petição, reiterando os termos da sua defesa administrativa e juntando cópia dos atos normativos correspondentes aos Convênios ICMS 38/05, 47/97, 76/94, 126/10. Juntou também Decisão Normativa CAT nº 4/2007 do Estado de São Paulo e de Soluções de Consulta do Ministério da Fazenda. Às fls. 289 a 325 juntou cópias de notas fiscais emitidas por fornecedores da empresa autuado.

Foi prestada nova informação fiscal, juntada às fls. 329 a 333, lavrada nos seguintes termos:

DA FALTA DE ENTREGA EM PAPÉIS: Esse ponto foi devidamente esclarecido na CONTESTAÇÃO às fls. 238 e 239 do presente PAF, não havendo nada mais a acrescentar. Quanto à entrega dos Papéis de Trabalho necessários para instrução de Processo Administrativo Fiscal de forma eletrônica, o DECRETO Nº 14.207, de 13/11/2012, publicado no Diário Oficial de 14/11/2012, acrescentou ao RPAF vigente o Art. 121-A, com o seguinte teor: “*Os atos, termos, informações e papéis de trabalho necessários para instrução de Processo Administrativo Fiscal poderão ser encaminhados de forma eletrônica, instaurando-se o Processo Administrativo Fiscal Eletrônico (PAF-e)*”. Antes, esse procedimento já vinha sendo adotado pela fiscalização, em nome da economicidade, agora, vai continuar sendo adotado, por força do referido Art. 121-A do RPAF/BA.

DA ABERTURA DOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS: Não foi o Procurador, Dr. WILSON DE OLIVEIRA RIBEIRO, mas, o próprio Sócio Diretor da Empresa DENTAL NORDESTE - NORDESTE DISTRIBUIDORA ODONTOMÉDICA LTDA, Sr. CARLOS HENRIQUE LAGES, que compareceu em 19/10/2012 ao CCRED/PAF da DAT METRO e deu recibo no Auto de Infração. Naquela oportunidade, também foi entregue todos os Papéis de Trabalho produzidos pela fiscalização, gravados em CD, sob forma de Arquivos Eletrônicos mediante Recibo Eletrônico com MD5 do *authentication*, às fls. 168. Disse que a manifestação de que: “...nem um arquivo eletrônico gravado no CD pelo fiscal, foi aberto na presença do contribuinte/autuado no ato da ciência do Auto de Infração”; foi firmada por quem não estava presente no momento da conclusão da ação fiscal, não merecendo, portanto, crédito.

DA NÃO OBSERVÂNCIA DA PORTARIA Nº 445/98: A acusação fiscal, encontra-se devidamente demonstrada, onde constam especificadas e relacionadas as quantidades das entradas e das saídas e o número dos respectivos documentos fiscais, os estoques inicial e final, os demonstrativos de estoques, e as demonstrações de apuração do débito. Nesse contexto, o levantamento fiscal realizado obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques, o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, e, em relação a cada exercício fiscalizado (2007, 2008 e 2009). Consta que o próprio Sócio Diretor da Empresa DENTAL NORDESTE - NORDESTE DISTRIBUIDORA ODONTOMÉDICA LTDA, Sr. CARLOS HENRIQUE LAGES, pessoalmente, recebeu em 19/10/2012, todos os Papéis de Trabalho. De posse da mídia, o autuado pôde abrir os arquivos desejados e imprimi-los, total ou parcialmente, em seu próprio ambiente conforme sua conveniência, o que possibilitou o exercício, com plenitude, da ampla defesa e do contraditório, e, em decorrência disso, não há o que se falar em nulidade da ação fiscal.

DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS PRODUTOS: Sobre supostas isenções, após transcrever as alegações defensivas alinhavadas às fls. 258, disse o que houve um engano do autuado, pois o texto defensivo nada tem a ver com o PAF 206948.0003/12-0, pois, não foram os produtos mencionados na defesa que constaram na informação, no Quadro inserido à fl. 240 do presente PAF.

Além disso, os produtos do Quadro apresentado, a saber: BARRA PALATINA DISTAL - 34MM (Código 00000003030134); CONJUNTO EDGE SLIM C/G.22X30 (Código 0000001065901); ELASTICO A GRANEL CINZA (Código 00000006003401); e, FIO RED. 028 VARETA (Código 00000005506070), nem se quer apresentaram Omissões de Saídas, portanto, não constam do Demonstrativo de Débito do ICMS, às fls. 116 a 165 do presente PAF e deles não está sendo reclamado diferença de ICMS.

Os outros cinco produtos que constam do Quadro são insumos utilizados em Próteses Dentárias, mercadorias não beneficiadas pelo Convênio ICMS 47/97.

Quanto à alegação defensiva inserida à fl. 259, argumentou que houve mais um engano do autuado, vez que o mesmo nada ter haver com o PAF 206948.0003/12-0. O autuado, com base nos Convênios ICMS 47/97, 38/05 e 126/2010, menciona diversos produtos como supostamente isentos, que constam do Relatório das Omissões Consolidado – 2007, fls. 55 a 115 do presente PAF. Entretanto, todos os produtos que constam do Relatório das Omissões Consolidado – 2007, fls. 55 a 115 do presente PAF, são insumos utilizados em Próteses Dentárias, mercadorias não beneficiadas pelo Convênio ICMS 47/97. O Convênio ICMS 47/97 foi revogado pelo Convênio ICMS 126/2010, efeitos a partir de 01/12/2010, e concedia isenção do ICMS às operações com equipamentos ou acessórios destinados a portadores de deficiência física ou auditiva e exclui produtos da lista anexa ao Convênio ICMS 38/91, de 07.08.91, que concede isenção do ICMS nas aquisições de equipamentos e acessórios destinados às instituições que atendam aos portadores de deficiência física, auditiva, mental, visual e múltipla. Os itens alcançados pela outorga de isenção proveniente da referida legislação tributária constam discriminados na Cláusula primeira do Convênio ICMS 47/97 mencionados em na informação fiscal às fls. 240 do PAF.

Frisou que legislação tributária que outorga isenção, referente ao Convênio ICMS 47/97 e ao Convênio ICMS 126/2010, por força do Art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN)

deve ser interpretada LITERALMENTE. Portanto, a legislação tributária em análise versa apenas sobre próteses ortopédicas e próteses auditivas e não versa sobre próteses dentárias.

Ainda sobre essa questão da suposta isenção de peças e materiais para ortodontia o autuado faz referência a uma Instrução Normativa do Estado de São Paulo, CAT-4/2007-SP, cujo teor, no entendimento do autuante, não tem aplicabilidade no Estado da Bahia.

DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL: As alegações o autuado referem-se a “outros aparelhos de ortopedia ou para fraturas” que efetivamente não tem nada a ver com “próteses dentárias”. Faz referência ao artigo 16 do anexo I do RICMS/00-SP, cujo teor, mais uma vez para o autuante, não tem nenhuma aplicabilidade no âmbito do Estado da Bahia.

DOS PRODUTOS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: Esclarecer mais uma vez o autuante que os produtos da linha “whiteness” são insumos utilizados no tratamento para clareamento de dentes, ou seja, são produtos de estética bucal e não de higiene bucal, portanto, não são alcançados pelo instituto da Substituição Tributária. Destacou que higiene bucal é uma atividade doméstica, em que fazemos uso de escova de dente, fio dental, fita dental, passa fio e anti-sépticos, sendo estes os produtos que se encontram enquadrados no regime de substituição tributária. Já os produtos de estética bucal são utilizados nos consultórios, com o auxílio de profissionais especializados, os odontólogos, que, para tanto, usam os insumos apropriados para implantes, colocação/manutenção de aparelhos e tratamento para clareamento de dentes. Estes últimos produtos não se encontram enquadrados no regime de substituição tributária.

DA REALIZAÇÃO DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES: Reafirmou o autuante que “*A acusação fiscal, Infração – 04.05.02, encontra-se devidamente demonstrada, onde constam especificadas e relacionadas as quantidades das entradas e das saídas e o número dos respectivos documentos fiscais, os estoques inicial e final, os demonstrativos de estoques, e as demonstrações de apuração do débito. Nesse contexto, o levantamento fiscal realizado obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques, o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, e, em relação a cada exercício fiscalizado (2007, 2008 e 2009), consta que o próprio Sócio Diretor da Empresa DENTAL NORDESTE NORDESTE DISTRIBUIDOTA ODONTOMÉDICA LTDA, Sr. CARLOS HENRIQUE LAGES, pessoalmente, recebeu em 19/10/2012, todos os Papéis de Trabalho. De posse da mídia, o autuado pôde abrir os arquivos desejados e imprimi-los, total ou parcialmente, em seu próprio ambiente conforme sua conveniência, o que possibilita o exercício com plenitude da ampla defesa e do contraditório, e, em decorrência disso, não há o que se falar em nulidade da ação fiscal.*”

Ao finalizar a sua intervenção, o autuante destacou o levantamento fiscal realizado no autuado obedeceu rigorosamente ao roteiro de auditoria de estoques, o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, e, em relação a cada exercício fiscalizado (2007, 2008 e 2009). Consta que o próprio Sócio Diretor da Empresa DENTAL NORDESTE - NORDESTE DISTRIBUIDOTA ODONTOMÉDICA LTDA, Sr. CARLOS HENRIQUE LAGES, recebeu pessoalmente, 19/10/2012, todos os Papéis de Trabalho, que possibilitam o exercício com plenitude da ampla defesa e do contraditório.

Reiterou os termos da autuação e formulou pedido pela total Procedência do Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração em lide versa sobre a falta de recolhimento de ICMS apurado em procedimento de fiscalização de estoques, em exercício fechado, ano de 2007, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Aplicada a multa 70%, prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96. No mesmo procedimento foram detectadas omissões de entradas e de saídas, sendo exigido o imposto sobre a parcela de maior expressão monetária. Todo o levantamento fiscal que resultou na base de cálculo do imposto lançado se encontra detalhado nos demonstrativos apensados às fls. 53 a 115, do PAF. A base de cálculo da omissão de saídas totalizou a cifra de R\$ 1.199.601,96, que à alíquota de 17%, resultou no ICMS na quantia de R\$ 203.932,33.

O contribuinte argüiu nulidade do procedimento fiscal por ofensa aos princípios da legalidade tributária e pela falta de entrega dos relatórios, demonstrativos e tabelas, invocando a aplicação do art. 18, inc. IV, letra “a”, do RPAF/99. Sustenta, portanto, que o Auto de Infração apresenta vícios insanáveis por faltar-lhe elementos para a determinação com segurança da imputação fiscal. Pediu também a aplicação do princípio da verdade material, argüindo inconsistências por auditoria pela não observância das disposições da Portaria nº 445/98 e em razão do autuante ter deixado de agrupar produtos similares com mais de um código fiscal ou de associar produtos de um mesmo código fiscal. Suscitou também a nulidade do lançamento fiscal, sob o argumento de que o Auto de Infração foi lavrado em local distinto daquele onde ocorreu a infração, ou seja, o estabelecimento da empresa.

Não acato nenhuma das nulidades apontadas na peça de defesa. O alegado cerceamento de defesa não se verificou no caso concreto. Na conclusão da ação fiscal, registrou o autuante, o responsável pela empresa se encontrava ausente por motivo de viagem, razão pela qual a intimação do lançamento e a correspondente entrega dos papéis de trabalho se deu em 19/10/12, gravados em CD (*compact disc*) sob a forma de arquivos eletrônicos mediante recibo eletrônico com MD5 (fl. 168). No ato da entrega, na repartição fiscal, todos os arquivos foram abertos. Os demonstrativos, tabelas e relatórios totalizam 9.892 folhas, sendo entregue ao contribuinte em meio magnético, facilitando assim, o manuseio e consulta dos relatórios através dos recursos disponibilizados pelos equipamentos de informática, inclusive no que se refere à impressão dos mesmos em papel. Ao contribuinte foram disponibilizados em papel os relatórios contendo as omissões consolidadas de entradas e saídas, bem como os demonstrativos de débitos do ICMS e apuração do preço médio, conforme se pode verificar nos documentos juntados às fls. 53 a 115 deste PAF. Ademais, o RPAF/99, prevê o uso dos meios eletrônicos, conforme disposto no art. 15, inc. I, do RPAF/99, que estabelece que os papéis de trabalho serão lavrados sempre que possível com o uso dos meios eletrônicos. Inexistente, portanto, a contrariedade ao princípio da legalidade. Da mesma forma o art. 121-A, que fixa a regra de instauração do PAF eletrônico, com o seguinte teor: “*Os atos, termos, informações e papéis de trabalho necessários para instrução de Processo Administrativo Fiscal poderão ser encaminhados de forma eletrônica, instaurando-se o Processo Administrativo Fiscal Eletrônico (PAF-e)*”.

No tocante ao levantamento quantitativo de estoques ausente também os vícios apontados pela defesa. Conforme foi corretamente alinhavado pelo autuante, a acusação fiscal, encontra-se devidamente demonstrada, onde constam especificadas e relacionadas às quantidades das entradas e das saídas e o número dos respectivos documentos fiscais, os estoques inicial e final, os demonstrativos de estoques, e as demonstrações de apuração do débito, com o detalhamento da base de cálculo. Nesse contexto, o levantamento fiscal realizado obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques e o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, e, em relação ao exercício fiscalizado (2007). Na mídia entregue, o autuado pôde abrir os arquivos desejados e imprimi-los, total ou parcialmente, em seu próprio ambiente conforme sua conveniência.

Por outro lado não há que se falar em falta de agrupamento de produtos no levantamento fiscal, posto que no procedimento adotado pelo autuante, o mesmo exclui os itens que apresentavam mais de um código ou códigos fiscais idênticos utilizados para mais de um produto. Importante destacar que na auditoria de estoques a fiscalização pode trabalhar com uma amostra maior ou menor, desde que considere a totalidade dos estoques inventariados para cada produto, as notas fiscais de entrada e as notas fiscais de saída. Esse foi o “*modus operandi*” adotado pelo auditor fiscal, o que reforça a validação da ação fiscal, por esta se encontrar em conformidade com as determinações da Portaria nº 445/98.

Ainda no tocante às nulidades, o fato do Auto de Infração ter sido lavrado em local distinto do estabelecimento da empresa na invalida o procedimento fiscal, visto que essa situação não elencada no RPAF/99 como causa de invalidade do ato de lançamento de ofício.

No mérito o contribuinte argüiu a situação tributária de alguns produtos que integraram o levantamento fiscal. Quanto aos produtos isentos apontados à fl. 205 dos autos, 4 (quatro) não

integraram o demonstrativo de omissões. São eles: *BARRA PALATINA DISTAL - 34MM* (Código 00000003030134); *CONJUNTO EDGE SLIM C/G.22X30* (Código 00000001065901); *ELASTICO A GRANEL CINZA* (Código 00000006003401); e, *FIO RED. 028 VARETA* (Código 00000005506070). Conforme frisado linhas acima, esses itens nem sequer apresentaram Omissões de Saídas, portanto, não constam do Demonstrativo de Débito do ICMS, às fls. 116 a 165 do presente PAF. Deles não está sendo reclamada diferenças de ICMS.

Quanto aos itens Arco Red. 012 Inf., Banda Inferior 28,5, Botão Ling. Côncavo p/Colagem; Braq. Roth Light 1 Pre C/G Inf. Dir.2 e Expansor P/Disjunção 11mm, são insumos utilizados como próteses dentárias, que não são beneficiados pelo Convênio ICMS 47/97, que trata das operações com equipamentos destinados a portadores de deficiência física ou aditiva. Ademais, em procedimento de revisão fiscal foi concedida a possibilidade de detalhar as NCMs dos produtos, mas o contribuinte nada trouxe novo ao PAF que pudesse modificar os critérios de classificação fiscal adotados pelo autuante. Importante ressaltar que a legislação tributária que outorga isenção, referente ao Convênio ICMS 47/97 e ao Convênio ICMS 126/2010, por força do Art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN) deve ser interpretada literalmente. Portanto, a legislação tributária em análise versa apenas sobre próteses ortopédicas e próteses auditivas e não versa sobre próteses dentárias.

Por outro lado, ainda no tocante à isenção de peças e materiais para ortodontia, o autuado fez referência a uma Instrução Normativa do Estado de São Paulo, CAT-4/2007-SP, norma esta que não tem aplicabilidade no Estado da Bahia.

Quanto às mercadorias supostamente enquadradas no regime da ST o autuante consignou corretamente que os produtos com a denominação “whiteness” são insumos utilizados no tratamento de clareamento de dentes, ou seja, produtos da estética bucal e não produtos de higiene bucal. Somente estes últimos estão enquadrados no regime de Substituição Tributária. Os produtos de estética bucal são utilizados nos consultórios, com o auxílio de profissionais especializados, os odontólogos, que, para tanto, usam os insumos apropriados para implantes, colocação/manutenção de aparelhos e tratamento para clareamento de dentes. Estes últimos produtos, por sua própria destinação, não se encontram enquadrados no regime de substituição tributária.

No tocante à taxa SELIC e ao percentual de multa aplicada, esta instância administrativa não tem competência para declarar a ilegalidade e inconstitucionalidade, por força do disposto no art. 167, do RPAF/99.

Diante do acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206948.0003/12-0, lavrado contra **DENTAL NORDESTE – NORDESTE DISTRIBUIDORA ODONTOMÉDICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$203.932,33, acrescida da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2013.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAUJO - JULGADOR