

A. I. N° - 206948.0004/12-7  
AUTUADO - DENTAL NORDESTE NORDESTE DISTRIBUIDORA ODONTOMÉDICA LTDA.  
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO DUTRA DE REZENDE  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 07.12.2020

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0142-05/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Verificando-se num mesmo exercício fiscal diferenças tanto de entradas como de saídas, apuradas através de levantamento quantitativo, exige-se o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de saídas. Revisão fiscal aponta para valores um pouco superiores aos já pagos em programa de incentivo a recolhimentos de créditos tributários adotado pelo Estado da Bahia. Reverência ao princípio da razoável duração do processo, reclama o julgamento imediato do processo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

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

O Auto de Infração sob exame, lavrado em 27/9/2012, num total histórico de R\$255.404,92, mais multa de 70% e afora acréscimos, teve a seguinte descrição:

**Infração 01 – 04.05.02:**

Falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de produtos tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, logo 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 em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo de imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

Considerações adicionais são feitas no corpo do auto de infração, detalhando a irregularidade, a respeito das quais serão abordadas no decorrer deste julgamento.

Fatos geradores têm datas fixadas em 31.12.2008.

Fundamentação legal esquadrinhada nos arts. 124, I, 201, I, 218, 323, 331, c/c os arts. 1º, I, 2º, I, 50, 60, II, “a” e § 1º, 936 e 938, § 3º, todos do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 6.284/97, mais o art. 13, I da Port. 445/98, além da multa tipificada no art. 42, III da Lei 7.014/96.

Acosta o i. autuante, entre outros documentos, intimação para apresentação de livros e documentos (fl. 13), recibos assinados de arquivos eletrônicos (fls. 15/30), CD contendo arquivos (fl. 15, verso), relatório de fiscalização (fls. 32/34), inclusive CD aportando relatórios, tabelas e demonstrativos da infração, livros fiscais e arquivos magnéticos do contribuinte, além de excertos dos citados demonstrativos em papel e, **em especial, o recibo de arquivos eletrônicos assinado pelo sócio-diretor da empresa, Sr. Carlos Henrique Lages (fl. 247).**

Em 14.11.2012, numa espécie de defesa preliminar (fls. 255/256), o contribuinte argumenta que recebeu os demonstrativos da auditoria de estoques faltando folhas, ao que solicita a sua entrega na totalidade e a reabertura do prazo para oferecer contestação.

E cinco dias depois protocola a sua defesa propriamente dita, oportunidade em que:

Como primeira preliminar, requer a 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.

Como segunda preliminar, reitera não ter recebido na inteireza os 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 223284/2012-0), 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.

Afirma 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 § 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.

Transcreve o dispositivo processual citado na peça de defesa e indica os relatórios e demonstrativos que deixaram de ser entregues ao Autuado, a saber:

- a) Descrição do produto: de um total de 74 páginas, só foi entregue ao contribuinte as páginas 01 e 74;
- b) Inventário inicial 2009: de um total de 73 páginas, só foi entregue ao contribuinte as páginas 01 e 73;
- c) Inventário final 2009: de um total de 88 páginas, só foi entregue ao contribuinte as páginas 01 e 88;
- d) Levantamento quantitativo de entradas 2009: de um total de 950 páginas, só foi entregue ao contribuinte as páginas 01 e 950;
- e) Levantamento quantitativo de saídas 2009: de um total de 744 páginas, só foi entregue ao contribuinte as páginas 01 e 744.

Sustenta 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.

Como terceira preliminar, clama em seu favor a aplicação do princípio da verdade material. Neste sentido, referenciou que as informações fiscais extraídas de arquivos magnéticos do contribuinte mereceriam 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.

Assegura 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 inexistente, bem como, exigindo-se indevidamente o pagamento de tributo contra o sujeito passivo.

Informa que, ao capturar as informações no Registro 75 – SINTEGRA, diversos códigos de mercadorias deixaram de ser agrupados pela fiscalização, conforme registrado à fl. 02 do Auto de Infração, onde o autuante declara textualmente que aqueles produtos com mais de um código e os códigos que estejam associados a mais de um produto foram automaticamente excluídos do levantamento fiscal.

Garante 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.

Acrescenta 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.

Como quarta preliminar, acerca do local da lavratura do lançamento, aponta que a fiscalização deixou de dar 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, alega 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 prejuízo ao contribuinte médio o Autuante corrigiu os valores pela taxa SELIC, em franco, 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%. Indicou diversos exemplos nos autos.

b) PRODUTOS SUJEITOS À 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 e Convênio 76/94, igualmente exemplificados nos autos.

No tocante à integridade do levantamento quantitativo de estoques argumenta 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 exigidos de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado;
- b) 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;
- c) 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 traz 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.

Quanto ao RELATÓRIO DE AUDITORIA DE ESTOQUES, SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS MAIOR QUE ENTRADAS, alega 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 a 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 insubsistência da autuação fiscal.

Quanto 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 registrados 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 discorre novamente sobre os princípios da verdade material e não cumulatividade do ICMS, trazendo lições doutrinárias.

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

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

Postula, ao final, a realização de perícia, com revisão de todo o feito, formulando inclusive quesitos, após o que termina com os requerimentos abaixo:

- 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 arguida, 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%.

Apensados basicamente instrumentos de representação legal (fls. 305/313).

Em suas informações fiscais (fls. 315/318), o autuante:

Declara que ao 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. 247). No ato da entrega, na repartição fiscal, todos os arquivos foram abertos. Logo, não seria razoável imprimir em duas vias 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.

Menciona que os trabalhos de fiscalização foram realizados a partir dos arquivos SINTEGRA, previstos no Convênio ICMS 57/95, fornecidos pelo próprio contribuinte.

Frisa que as ações fiscais atualmente empreendidas utilizam exatamente os meios eletrônicos disponíveis e previstos na legislação (art. 121-A, do RPAF/99), de modo que em papel foram entregues ao contribuinte tão somente os relatórios contendo as omissões consolidadas de entradas e saídas, bem como os demonstrativos de débitos do ICMS.

Detalha o “*modus operandi*” da ação fiscal, nos exercícios fiscalizados – 2007, 2008 e 2009.

Registra que a 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, revela que dos produtos isentos apontados pelo autuado na peça de defesa, todos eles são insumos utilizados em próteses dentárias, mercadorias não beneficiadas pelo Convênio ICMS 47/97, que trata das operações com equipamentos ou acessórios destinados a portadores de deficiência física, auditiva, mental, visual ou múltipla, encartando tabela constante no citado acordo interestadual.

Lembra 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, de forma a ser somente possível para a fiscalização considerar as informações das NCM's a partir das notas fiscais emitidas pelas respectivas indústrias fornecedoras, constituindo as alegações defensivas, reclamos não

devidamente comprovados com notas fiscais. Logo, não passariam de meras negativas de cometimento das infrações, devendo ser aplicado ao caso o disposto no art. 143 do RPAF/99.

Ainda quanto à situação tributária dos produtos, especificamente para as mercadorias supostamente enquadradas no regime da substituição tributária (ST), pontua que os produtos com a denominação “whiteness” e “nite white” são insumos utilizados no tratamento de clareamento de dentes, ou seja, produtos da estética bucal e não produtos de higiene bucal, estes últimos sim enquadrados no regime de Substituição Tributária.

Neste sentido, mantém integralmente a postulação fiscal.

Procuração juntada à fl. 313.

A 4ª JJF, em caráter de diligência (fl. 326), pede ao autuante que: retire do levantamento quantitativo os produtos citados na defesa, como inclusos na substituição tributária, NCM 33.060.0000, apontados no item 13.15 do art. 353, II, do RICMS-BA, tais como preparação para higiene bucal e dentária; em seguida, demonstrativos alteradores devem ser elaborados para ciência do autuado e posterior informativo fiscal.

Autuante oferece novo informativo (fl. 329), no qual retira do demonstrativo original alguns itens submetidos à ST, conforme tabela que encartou, reduzindo o débito de R\$255.404,92 para R\$254.570,58.

Apensados demonstrativos (fls. 330/391).

Em um novo pronunciamento (fls. 394/404), além de reiterar as manifestações iniciais defensivas, o sujeito passivo realçou que: nenhum arquivo eletrônico gravado no CD pelo fiscal foi aberto na presença do contribuinte no ato da ciência do auto de infração; produtos isentos foram inseridos nos levantamentos fiscais e continuam sendo considerados na cobrança, pois fizeram parte dos demonstrativos de débito, a exemplo dos “expansores”, “bandas”, “barras palatinas” e “braquetes” e “conjunto roth”; os demais são insumos de prótese dentária e são isentos até dezembro de 2010; tece comentários sobre a classificação fiscal e afirma que os artigos e aparelhos ortopédicos, exceto aqueles para correção, devem ser enquadrados na posição NCM 9021.10.10; os produtos sujeitos à ST não foram excluídos na integralidade pela auditoria; a fiscalização deixou de considerar diversos códigos de mercadorias no levantamento quantitativo; a fiscalização deixou de agrupar itens que deveriam ser reunidos, conforme art. 3º, III da Port. 445/98, como os “expansores”, “bandas”, “barras palatinas” e “braquetes”.

Juntados documentos às fls. 405 a 496 (manifesto da “Dental Morelli”, Conv. ICMS 126/10, excertos da classificação fiscal da NCM, soluções de consulta 413 a 415/99 da SRF, notas fiscais e mídia digital).

Informativo fiscal (fls. 430/434) que só faz reiterar o produzido anteriormente, inclusive mantendo o valor reduzido anteriormente, destacando ainda que foi o sócio-diretor (e não o procurador) quem compareceu em 19.10.12 na repartição fazendária e recebeu o auto de infração e os arquivos eletrônicos contendo os demonstrativos do levantamento quantitativo que deram lastro ao trabalho fiscal.

Novamente fala a empresa nos autos (fls. 476/481), ocasião em que, além de repisar as suas alegações iniciais: frisou ter apensado ao PAF as notas fiscais de todos os produtos destinados a ortodontia, NCMS 9021.10.99, fornecidos pela “Dental Morelli”, inclusive nelas constando como informação complementar o dispositivo regulamentar do Estado de origem; menciona acordos interestaduais e soluções de consulta do Ministério da Fazenda que garantem a isenção; ratifica que não foram agrupadas mercadorias demonstradas à fl. 440; nem considerados como isentos os produtos mencionados à fl. 441.

Juntadas notas fiscais, acordos interestaduais, soluções de consulta, demonstrativos e decisões normativas, entre outros documentos, além do CD respectivo (fls. 443/487).

A 6ª JJF converteu nova diligência para que a Diretoria de Tributação (DITRI) manifeste-se para dizer se os produtos sob NCM 90.21.10.99, usados por dentistas, estariam enquadrados no Conv. ICMS 47/97, no item 4.3.2 – outros. Caso tenha razão a empresa, deve o autuante proceder às exclusões pertinentes.

Referida Diretoria exara parecer (fls. 493/494) em que conclui que a isenção prevista no Conv. ICMS 47/97 se aplica às operações com equipamentos ou acessórios destinados a portadores de deficiência física ou auditiva, não cabendo para artigos ou aparelhos de ortodontia não destinados à correção de deficiência física.

Instados a se manifestarem sobre o parecer do órgão consultivo tributário, a autuada (fls. 503/509), em primeiro lugar: informa o falecimento do sócio Carlos Henrique Lages; sustenta que de certa forma houve reconhecimento da isenção; assegura que a legislação paulista contempla a isenção; garante que o MF posicionou “braquetes”, “fios ortodônticos” e “artigos de aço inoxidável tipo tubos ortodônticos” são classificados na NCM 9021.10.10; traz subsídios técnicos que consideram os produtos como isentos; conclui que os artigos e aparelhos ortodônticos possuem a finalidade precípua de atuar na estrutura óssea da maxila e mandíbula.

Documentos juntados, inclusive certidão de óbito (fls. 510/529).

Razões reiterativas do fisco (fls. 531/532).

Posteriormente, a 5ª JJF pede à Coordenação Administrativa deste Conselho que fizesse chegar ao autuado em papel os relatórios indicados à fl. 539, com certificação de recebimento e reabertura do prazo de defesa, providencia adotada com a entrega em meio digital, conforme parecer da citada Coordenação (fls. 553/554) e intimação com ciência do representante do contribuinte (fl. 555).

Já com participação de novo advogado habilitado, a autuada oferta MANIFESTAÇÃO (fls. 557/570) em que: renova todos os termos da sua defesa e pronunciamentos anteriores; assegura ser nula a intimação do auto de infração feita ao contribuinte em 19.10.12, tanto que a 5ª JJF determinou a entrega dos demonstrativos em meio físico – embora efetivada em meio digital - , medida só tomada em 18.9.2015, momento em que já se encontrava decaído o direito do fisco constituir o presente crédito tributário, ainda que contado o prazo a partir de 01.01.2009; reexplora especificamente a necessidade de agrupamento de mercadorias, exclusão de produtos isentos e submetidos à ST, sendo que, para estes últimos, cita precedente deste Conselho, ratificado nas duas instâncias.

Juntados documentos às fls. 571 a 649 (protocolos Sintegra, demonstrativos, decisões judiciais e administrativas, além de mídia digital).

Em oposição ao argumento da decadência, aduzindo que foi entregue ao sócio da empresa todos os “papéis de trabalho”, como autoriza o art. 121-A do RPAF-BA, mediante “recibo eletrônico com MD5 do authentication” (sic.), o autuante reitera (fl. 654) o que sempre vem dizendo nos autos, ou seja, só flexibilizando a redução do débito para nos moldes em que aduziu em informação anterior.

Importante manifestação da empresa chega aos autos (fls. 657/659), desta feita para comunicar que aderiu parcialmente aos benefícios da Lei 13.449/2015, juntando à fl. 693, guia de recolhimento (DAE) no valor principal de R\$102.480,33, lançamento no SIGAT à fl. 841, mas, ao mesmo tempo, ratificando as suas razões defensivas, nomeadamente quanto ao uso inconsistente dos dados do “Sintegra” pela fiscalização, inclusão no trabalho fiscal de produtos isentos e já com tributação antecipada, além de erros na fixação dos preços médios, com menção – e juntada - de decisões administrativas e demonstrativos neste sentido.

Informações fiscais reiterativas mais uma vez foram produzidas (fls. 836/837).

Em novo pedido de diligência (fl. 842), a 5ª JJF solicita ao autuante que: exclua do levantamento fiscal os itens beneficiados pelo Conv. ICMS 47/97, relacionados à ortodontia e codificados na

posição NCM 9021.10.10 e 9021.10.99; mantenha a exclusão no levantamento fiscal os produtos sujeitos à ST, tais como os relativos à higiene bucal; produza os demonstrativos respectivos.

Em resposta (fls. 848/849), o i. autuante ratifica o que sempre sustentou anteriormente, fazendo referência à orientação emanada da DITRI.

Em réplica (fls. 852/853), a empresa assinala que a diligência não foi atendida, ressaltando que quitou as demais importâncias, estando pendentes apenas os três pontos acima (na petição) comentados, quais sejam, exclusão nas diferenças de estoque de produtos isentos, sujeitos à substituição tributária e erros no cálculo dos preços médios.

Apensadas: mídia digital, notas fiscais e demonstrativos (fls. 855/952).

Mais uma vez, o autuante, ao se manifestar, declara não ser demovido das suas argumentações iniciais (fl. 955).

Chegando os autos à 5ª JJF, esta repetiu para o autuante (fl. 959): elaborar novo levantamento fiscal, retirando do demonstrativo original os produtos isentos codificados sob a NCM 90.021.10.10, vale dizer, os itens usados na ortodontia; manter no levantamento fiscal as mercadorias sob a NCM 33.069.000, tais como “whiteness”; esclarecer e demonstrar como foi obtido o preço médio relativo aos produtos que permanecerem no levantamento fiscal, procedendo-se as correções como determina a Port. 445/98; e, por fim, confeccionar novos demonstrativos em função disto para sequenciamento da instrução.

O preposto fiscal designado insiste em seu posicionamento (fl. 962), sustentando-se em posicionamento da DITRI quanto à consideração ou não de produtos isentos, nada fazendo ou comentando quanto aos demais aspectos da diligência.

Voltando o processo para a 5ª JJF, esta resolve solicitar (fl. 966) o encaminhamento via unidade fazendária de origem para o auditor fiscal estranho ao feito: confeccionar novo levantamento fiscal, retirando do demonstrativo feito pelo autuante os produtos isentos codificados sob a NCM 90.021.10.10, vale dizer, os itens usados na ortodontia; manter no levantamento fiscal as mercadorias sob a NCM 33.069.000, tais como “whiteness”; e, ao final, produzir novos demonstrativos em função disto para sequenciamento da instrução.

Interposto pedido da empresa para agilização da diligência (fl. 972).

Profissional do fisco estranho ao feito, após cumprimento da última diligência encaminhada pela 5ª JJF, presta informações fiscais (fls. 975/977), nas quais: afirma que, com base nos arquivos magnéticos do Conv. ICMS 57/95 – “Sintegra”, fez uso deles em ferramenta de auditoria, selecionando os mesmo itens objeto da autuação e revisando os levantamentos quantitativos originais; procedeu ao agrupamento de itens de mercadorias seguindo os critérios fornecidos pela própria empresa; reclassificou os produtos que são isentos e os submetidos à substituição tributária; encontrou o montante de R\$107.244,06, a título de crédito tributário a ser reclamado.

Anexadas a estas informações fiscais, em papel e mídia digital: demonstrativos de estoque (fls. 993/1005); demonstrativos do cálculo do preço médio – entradas – omissão de entradas (fls. 1006/1010); demonstrativos do cálculo do preço médio – inventário do estoque final – omissão de entradas (fls. 1011/1012); demonstrativos do cálculo do preço médio – saídas – omissão de saídas (fls. 1013/1046); demonstrativos do cálculo do preço médio – inventário do estoque final – omissão de saídas (fls. 1047/1048); demonstrativos do cálculo do preço médio – entradas – omissão de saídas (fl. 1049); Infração 04.05.02 – omissão - exercício fechado - saídas de mercadorias tributadas maior que a de entrada (fls. 978/989); Infração 04.05.03 – omissão - exercício fechado - saídas de mercadorias isentas e/ou não tributadas (fls. 990/991); Infração 04.05.09 – omissão - exercício fechado – entradas – substituição tributária – saída sem tributação – ICMS antecipado (fl. 992); CD contendo os arquivos eletrônicos (fl. 1020); recibo respectivo (fl. 1021).

Após a revisão fiscal, é a autuada intimada para firmar pronunciamento (fls. 1059/1060), ocasião em que: assegura que não há previsão legal para a inclusão da MVA na fixação dos preços

médios, cujos valores, assim onerados, foram transportados para cálculo do imposto devido; as cifras mencionadas na revisão fiscal como infrações diversas daquela que originou este PAF não podem aqui ser cobradas; sustenta que devem ser aplicados os índices estabelecidos no parágrafo único do art. 3º da Port. 445/98, com a nova redação conferida pela Port. 001/2020.

Anexados documentos (fls. 1061/1139), muitos deles já existentes nos autos.

Em resposta (fls. 1141/1143), o i. auditor fiscal revisor pontua que: a MVA agregável ao preço médio tem previsão no Dec. 6.284/97 (RICMS-BA), designadamente no art. 60, II, “a”, posto inexistirem notas fiscais de saídas para algumas mercadorias no período fiscalizado; o total indicado à fl. 976 corresponde à soma das infrações 04.05.02, 04.05.03 e 04.05.09, encontradas na revisão fiscal, visto que como consequência da revisão procedida, outras irregularidades advieram, embora traduzam “aspectos da mesma irregularidade” (sic.); ainda que fosse possível retroceder o alcance da Port. 001/2020 a 2009, nenhum benefício adicional poderia ser conferido à autuada, pois a desconsideração da omissão de entrada ou saída para cada item deve observar o limite máximo de 1,38%, mas implica na exigência do estorno proporcional dos créditos fiscais correspondentes, concluindo que em todos os grupos de mercadorias consignados no demonstrativo de estoque, o limite estipulado na Port. 001/2020 foi ultrapassado.

Após redistribuição para esta relatoria, empresa repete em petição o que disse às fls. 1059 e 1060.

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

Passo, por conseguinte, a apresentar o meu voto.

## VOTO

Efetuou-se a cobrança com base no seguinte escopo:

**Infração 01 – 04.05.02:** Falta de recolhimento de ICMS relativo à omissão de saídas de produtos tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, logo 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 em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo de imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

De início, cabível apreciar as **preliminares** aventadas nas inúmeras manifestações defensivas articuladas no presente processo.

Em primeiro lugar, alega-se que o lançamento de ofício ofendeu os princípios da legalidade geral e, mais detidamente, o da legalidade tributária. Em verdade, o procedimento fiscal, o auto de infração lavrado e o processo administrativo ora desenvolvido, respeitaram os ditames da lei e os dispositivos que merecem aplicação ao caso concreto. Teve a cobrança, o enquadramento na legislação aplicável aos fatos geradores alcançados, e seguiu o presente processo as determinações contidas no Código Tributário do Estado da Bahia e no RPAF baiano, inclusive com observância ao direito pleno de defesa e ao contraditório. Teve por inúmeras vezes o contribuinte a oportunidade de se manifestar acerca da cobrança efetivada e seguidamente lançou argumentos defensivos novos e reiterou aqueles antigos. Os dados e demonstrativos produzidos pela fiscalização são claros e não induzem a imprecisão ou incerteza alguma, apenas merecendo posteriormente simples ajustes nos critérios ali adotados. O sujeito passivo compreendeu perfeitamente a postulação fiscal contra ele assacada, a ponto de firmar defesa firme e diversificada. **Desacolhida a preliminar.**

Em segundo lugar, sustenta o autuado, não ter recebido na inteireza os relatórios, tabelas e demonstrativos, encontrando dificuldades para elaborar a sua defesa. Neste sentido, protocolou em 14/11/2012, petição pugnando pela entrega total dos documentos, 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. **Não há razões para acolher-se a preliminar.** Além dos recibos dos arquivos eletrônicos assinalados pela empresa,

fls. 15 a 30, o próprio sócio da empresa firmou novo recebimento, após a petição atrás mencionada, suscitando a partir daí o oferecimento de defesa plena em 19.11.2012, na qual, se vê a articulação em amplo espectro de toda a matéria opositiva que entendeu pertinente.

Em terceiro lugar, com escopo na verdade material, afirmou o impugnante que as informações fiscais extraídas de arquivos magnéticos mereceriam rigoroso cuidado, quanto à análise dos registros das operações comerciais, especialmente àquelas relacionadas aos itens de mercadorias objeto da compra e venda. Verifica-se que o autuante desenvolveu a auditoria de estoques à luz dos elementos fiscais-contábeis disponibilizados pela própria empresa, os chamados “arquivos Sintegra”, a partir dos quais, mediante levantamento quantitativo, foram identificadas, por presunção *juris tantum*, omissões de saídas. Apenas ulteriormente, como é comum em procedimentos desta natureza, revisor fiscal ajustou valores para menos, acolhendo orientações deste Conselho Julgador, sintonizadas com as alegações empresariais. **Indeferida a preliminar.**

Em quarto lugar, invoca a empresa os arts. 108 e 196 do CTN, na medida em que caberia à fiscalização lavrar o auto de infração no local da verificação da infração, isto é, no próprio estabelecimento fiscalizado, tornando-o ineficaz e nulo de pleno direito. Ao contrário do que infere a defendant, os comandos legais atrás referenciados não obrigam os agentes do fisco a formalizarem os lançamentos de ofício no local da verificação da infração, que, no seu entender, seria as dependências do estabelecimento comercial. Salvo as infrações de trânsito de mercadorias, em que se faz necessário atestar-se a flagrância da situação, para caracterizar-se o ilícito tributário, o que não é o caso aqui abordado, nada impede que os autos de infração sejam lavrados na repartição fazendária ou em qualquer outro lugar, até porque a evolução tecnológica fornece sistemas adequados para que tais providências sejam tomadas, sendo inteiramente desnecessário exigir-se que a cobrança seja só formalizada nas instalações do estabelecimento comercial, ou perante o representante da empresa, desde que seja este intimado da sua existência e dos documentos que lhe dão sustento. Enfim, o art. 39, II, e respectivo § 1º do RPAF-BA, dão força para que o auto de infração seja lavrado no local da repartição. **Preliminar rejeitada.**

Complementarmente, já sob patrocínio de novo causídico, alegou-se que o presente lançamento estava fulminado pela decadência, considerando que somente em 18.9.2015, é que verdadeiramente a empresa tomou ciência da exigência fiscal e de seus demonstrativos, que lhe serviram de fundamentação, mesmo considerando a contagem prevista no art. 173, I do CTN. Na realidade, desde julho de 2012 (algumas no dia 26, outras no dia 31), a empresa recebeu as planilhas e tabelas que serviram de fulcro para a autuação, conforme atestam os recibos de arquivos eletrônicos de fls. 15 a 30. E não bastasse estes, o próprio sócio-diretor da companhia, Sr. Carlos Henrique Maia Gomes Lages, ficou ciente do auto de infração e dos demonstrativos e cálculos que o acompanharam em 19.10.2012, conforme atestam os documentos de fls. 247 e 253. Tanto assim é, que foram diversos os momentos processuais em que o contribuinte teve a oportunidade de oferecer as suas razões de impugnação, ofertando os argumentos mais variados possíveis, muitos deles inovadores à defesa inicial. Esmaece tanto o argumento da decadência que o sujeito passivo, dentro de programa de estímulos à quitação de dívidas tributárias, pagou para a Bahia parte do valor exigido. Fica, portanto, **afastada a tese decadencial.**

Também há de registrar, que a revisão fiscal acabou por atender o pedido de formulação de perícia técnica efetuado pela empresa, reduzindo, inclusive, os valores primeiramente cobrados e acatando parcialmente as motivações empresariais.

Superadas as arguições preliminares, é de se ver os seguintes aspectos de mérito, conjugados com a análise processual que aqui deva comportar para deslindar a discussão.

Na sua réplica de fls. 852 e 853, a empresa, após assinalar que a diligência não foi atendida, fez questão de frisar que quitou as demais importâncias, estando pendentes apenas os três pontos comentados em sua petição, vale dizer, a exclusão nas diferenças de estoque de produtos isentos, dos produtos sujeitos à substituição tributária e a retificação de erros no cálculo dos preços médios.

Entretanto, muitos destes pontos inicialmente ventilados e que insistiram em permanecer, mesmo após haver pagamento parcial da dívida, **restaram atendidos** no presente estágio processual. Questões como indicação errônea de quantidades de produtos, consideração de produtos isentos ou debaixo de tributação já antecipada desapareceram da atual *litiscontestatio*, **visto que tais situações se mostraram resolvidas com o competente refazimento da auditoria de estoques e produção de novas diferenças de saídas omitidas.**

Isto porque, depois de admitir, acerca da revisão fiscal desenvolvida, “...o bom trabalho realizado...” (sic.), o contribuinte **reduziu a impugnação a essencialmente três pontos**, não necessariamente na ordem apresentada por ele. São eles:

- (i) O valor de omissão de saídas indicado na planilha de fls. 978 a 989 discrepa do mencionado na manifestação fiscal à fl. 976. Os montantes acusados nas outras planilhas não podem ser cobrados porque se referem a duas infrações diversas - com codificações diversas da que originou o presente auto de infração.
- (ii) De acordo com o art. 5º da Port. 445/98, a base de cálculo a ser adotada remete ao preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, de modo que inexiste previsão para a inclusão de MVA, cujos valores, assim onerados, foram transpostos para as planilhas efetuadas pelo revisor fiscal.
- (iii) a particularidade de estar a autuada contemplada com o benefício do índice referido no art. 3º, parágrafo único, XI da Port. 445/98, com redação consolidada pela Port. 001/2020.

Em novo pronunciamento exarado pelo i. auditor estranho ao feito, foram estes os contrapontos oferecidos, seguindo a ordem de itens apresentada anteriormente:

- (i) O montante apontado na manifestação de fl. 976 equivale ao total do débito apurado na diligência, de cujo refazimento da auditoria de estoques resultou em três infrações, codificadas sob os nºs 04.05.02, 04.05.03 e 04.05.09. Logo, a soma das três irregularidades redundou na cifra ali mencionada.

Isto se deve ao fato de que parte das mercadorias constantes no levantamento quantitativo original, que acusou omissão de saídas, após as correções feitas na diligência, com efetivação dos agrupamentos e reclassificações, acabaram transmutando-se para omissão de entradas, ou omissão de saídas de natureza diversa daquela formalizada no início do processo.

Com a reclassificação, alguns produtos passaram a ser considerados como isentos, e a omissão de saídas detectada, só fez ensejar a cobrança de multa pelo descumprimento da obrigação acessória, de emitir documentos fiscais mesmo em operações desoneradas de tributação (infração 04.05.03).

Por outro lado, ainda que as mercadorias tenham acusado omissão de entradas, cobrou-se imposto sobre as saídas que deveriam ter sido pagas por substituição tributária (infração 04.05.09).

Neste cenário, como a primeira fiscalização entregou à empresa todos os demonstrativos que integraram a auditoria de estoques, tanto os que apontaram omissão de entradas, como os que apontaram omissão de saídas, as diferenças encontradas pela diligência não se reportam a infrações diversas, **mas sim a aspectos decorrentes da mesma irregularidade.**

- (ii) Na esteira do art. 60, II, “a” do RICMS-97, o cálculo dos preços médios de algumas mercadorias teve como base os valores escriturados no Registro de Inventário, acrescidos das margens de valor agregado (MVA) correspondente, em virtude da inexistência de documentos fiscais de saídas no período fiscalizado.

- (iii) Acerca da mudança promovida pela Port. 001/2020, ao criar índices de perdas para serem adotados nos levantamentos quantitativos de estoques, na hipótese dela retroagir para alcançar fatos tributáveis ocorridos em 2007, nenhum benefício adicional poderia ser concedido, posto que a desconsideração da omissão de entrada ou saída para cada item deve observar o limite máximo

de 1,38%, aplicável ao ramo comercial da autuada, mas deveria ser efetivado o estorno proporcional dos créditos fiscais correspondentes.

Ademais, o limite percentual atrás referido, foi ultrapassado em todos os grupos de mercadorias consignados nos demonstrativos das diferenças de estoque.

**Assim, são estes os novos lindes processuais estabelecidos depois de realizada a diligência fiscal, porquanto superados todos os outros de mérito aventados pela defesa, de sorte, que é nesta mesma sintonia, que se passa a apreciar a questão.**

(i) A infração original – código 04.05.02 - partiu da omissão de saída de mercadorias efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, em face da ausência de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, levando-se em conta o maior valor monetário, qual seja, o das saídas tributáveis.

Sobretudo por conta da consideração de produtos isentos e do agrupamento de produtos, conforme previsto na Port. 445/98, o refazimento da auditoria de estoques acabou identificando não só uma, mas três irregularidades de codificação distinta: multa pelo descumprimento de obrigação acessória em virtude da não emissão de notas fiscais, mesmo sendo isentas as operações (R\$50,00 – cód. 04.05.03); omissão de saídas de produtos dentro do regime da substituição tributária, de forma que deve o contribuinte pagar o ICMS antecipado (R\$38,20 - cód. 04.05.09); e, por fim, a irregularidade original, descrita no parágrafo anterior, que resultou no presente auto de infração, mas agora com valor diminuído (R\$107.155,86 - cód. 04.05.02). A soma destes montantes deu o total de R\$107.244,06, exatamente o valor indicado na manifestação fiscal feita pelo competente revisor, à fl. 976.

**Nestas bases, assiste razão à tese defendida pelo fisco, em transmutar uma única infração original em três.**

A detecção posterior de omissão de saídas antecipadas, constitui aspecto da mesma irregularidade levantada pelo autuante, assim como a identificação de descumprimento de obrigação acessória, como bem assinalado pelo revisor fiscal, consoante se vê em inúmeras outras revisões fiscais desenvolvidas em auditorias de estoques.

A revisão nasceu da mesma técnica de auditoria adotada pelo autuante, isto é, levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria, em exercício fechado, apurando-se as consequências com base no valor de maior expressão monetária.

**Portanto, é de se reconhecer a alteração feita nos montantes inicialmente cobrados, no sentido de admitir, na integralidade, todos os valores mencionados na revisão fiscal, independentemente do tipo de irregularidade consubstanciado.**

(ii) Aqui se discute o fato da revisão fiscal agregar a MVA ao preço médio encontrado, sob a afirmação de que alguns produtos não tiveram saídas no período fiscalizado.

Compulsando-se os demonstrativos elaborados pelo i. auditor fiscal estranho ao feito, designadamente o levantamento quantitativo refeito (a partir da fl. 978), e, para a omissão de saídas, o cálculo do preço médio de mercadorias com notas fiscais emitidas no exercício de 2008, (a partir da fl. 1013), o cálculo do preço médio de mercadorias sem notas fiscais emitidas no exercício de 2008 – **o que particularmente interessa ao ponto agora examinado** (a partir da fl. 1047), e o cálculo do preço médio com base em notas fiscais de entradas (fl. 1049), conclui-se pela impossibilidade do pleito defensivo prosperar.

**De fato, não houve saídas em 2008 para alguns produtos, de sorte que, neste caso, não se tem como levar em conta para fixação do preço médio, aquele encontrado no último mês de comercialização da mercadoria no exercício auditado.**

Isto foi constatado, como amostragem, para os itens ‘destilador’ (cód. 106), ‘maçarico’ (cód. 197), ‘arnica’ (cód. 20), ‘núcleo’ (cód. 218), ‘tambor’ (cód. 298), ‘varnal’ (cód. 318), ‘verniz’ (cód. 340), ‘manguito’ (cód. 356), ‘aromatizante’ (cód. 359), ‘modular’ (cód. 472), ‘palito de dente’ (cód. 479),

‘plastivac’ (cód. 487), ‘splash’ (cód. 515), ‘videcarie’ (cód. 526), ‘carvão’ (cód. 65) e ‘cervicunha’ (cód. 74).

Em todos eles, não se vê emissão de notas fiscais de saída em 2008, conforme se pode extrair da coluna 8 (onde consta valor zero) dos demonstrativos de fls. 993 a 1005. Isto acontece para todos os itens elencados às fls. 1047 e 1048, nas quais se vê a adoção da MVA de 20%.

Portanto, agiu corretamente a auditoria ao aplicar os critérios de quantificação de preço médio e na ordem estabelecida no Regulamento do ICMS que vigorava à época dos fatos geradores, nomeadamente no art. 60, II, “a”, cuja transcrição merece ser repetida nesta decisão:

*Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:  
(...)*

*II - tratando-se de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria:*

*a) apurando-se omissão de saídas:*

*1 - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;*

*2 - inexistindo comercialização da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da margem de valor adicionado constante do Anexo 88, na hipótese de ser enquadrada no regime de substituição tributária ou do Anexo 89 nos demais casos;*

*3 - inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado, atualizado monetariamente na forma prevista no artigo 137 e acrescido da margem de valor adicionado constante do Anexo 88, na hipótese da mercadoria ser enquadrada no regime de substituição tributária ou do Anexo 89 nos demais casos;*

*4 - inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio das entradas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante do Anexo 88, na hipótese da mercadoria ser enquadrada no regime de substituição tributária ou do Anexo 89 nos demais casos;*

*5 - quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento;*

Em acréscimo, verificadas as omissões de saídas pela falta de emissão de documentos fiscais na escrita oficial, não há que se falar em apropriação de créditos fiscais, como tangencialmente argumentou o sujeito passivo em sua primeira peça impugnatória.

(iii) O último ponto discordante remanescente deste processo, respeita à questão de ser necessária a aplicação sobre os valores encontrados, do índice de perda de 1,38%, apontados na Port. 445/98, de acordo com a nova redação dada pela Port. 001/2020.

O acolhimento desta tese defensiva, implicaria forçosamente em nova conversão do processo em diligência, no sentido de serem quantificados novos valores abatendo do valor identificado pela revisão fiscal.

Destarte, acaso admitida a aplicação retroativa do índice mencionado, a infração 04.05.02, cuja revisão fiscal apontou para R\$107.155,86, inclusive com acatamento de boa parcela da tese contestatória, teria seu valor diminuído.

Acontece que a discussão, sobre se os fatores de perda criados pela Port. 001/2020 retroagem ou não retroagem para antes da sua publicação, a serem aplicados aos processos em andamento, está submetida à análise jurídica da d. PGE, conforme despachos exarados em vários PAFs, a exemplo dos A.I. N° 147771.0010/19-1 e A.I. N° 108529.0007/18-0.

Por outro lado, é incontestável que, aproveitando-se de programa incentivador de quitação de créditos tributários implantado na Bahia, a empresa já recolheu a cifra de R\$102.480,33, portanto, inferior ao montante identificado na revisão fiscal para a infração 04.05.02, qual seja, R\$107.155,86.

**Logo, a diferença que resta discutir neste processo, especificamente para a infração 04.05.02, haja vista a quitação parcial feita com o benefício de redução de consecutários tributários, totaliza apenas R\$4.675,53.**

**Apesar de, com o recolhimento feito, ainda remanescer uma – pequena – diferença a discutir e, à vista disto, haver a opção do processo mais uma vez tramitar para a unidade fazendária de origem, para, pelo menos, separar dos levantamentos revisados a parte que traduz a perda presumida prevista na Port. 001/2020, mesmo não se sabendo, dependendo da d. PGE, se tais índices devem ou não retroagir para aquém da data da publicação do citado ato normativo, trilhar tal caminho afrontaria o princípio da razoável duração do processo e da celeridade da sua tramitação. De uma vez por todas, este processo precisa ser impulsionado para frente.**

E parece ser esta a melhor alternativa, basicamente por **dois** motivos. Primeiro porque não se tem a certeza de ser correto, neste momento, retroagir um índice de perda criado recentemente para doze anos atrás da ocorrência dos fatos geradores. Segundo porque, se cabível a retroação, o valor a ser retirado da condenação seria insignificante demais para justificar, mais uma vez, o retrocesso processual.

Com efeito, repise-se que os fatos geradores abarcados na presente autuação remontam há mais de uma década. De crucial importância lembrar que o objetivo da instância administrativa tributária é conferir ao lançamento de ofício a certeza e liquidez necessárias para que possa adquirir condições de exequibilidade na esfera forense, através de meio judicial habilitador ou, ao contrário, definir por afastá-lo de uma vez por todas, considerando-o improcedente.

**Pela demora verificada na elucidação do litígio e pelo pequeno resíduo de crédito tributário que ainda pende de discussão, revela-se muito mais importante invocar-se neste PAF o princípio da razoável duração do processo, segundo o qual devem os atores do processo colaborar - dentro de lapso temporal suficiente – no intuito das questões controversas serem esclarecidas e esgotadas no seu devido tempo.**

Tem o citado princípio estatura constitucional, mais especificamente abraçado no art. 5º, LXXVIII, a saber:

*“A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”*

Como reforço deste mandamento, assim ensina o jurista português Carlos Paiva (In: Da Tributação à revisão dos Actos Administrativos, Coimbra: Almedina, 2005, p.432):

*“Este princípio encontra-se subjacente ao antes mencionado princípio da decisão. A sua aplicação efectiva permitirá não só demonstrar eficiência mas, sobretudo, conferir efeito útil à actuação da administração, afastando o sempre presente e traumático pesadelo da ineficiência, que tem na sua gênese a burocracia com que se debatem os serviços”*

Por conseguinte, encontra-se atado à razoável duração do processo, o princípio da eficiência, uma das diretrizes da Administração Pública brasileira. E uma deliberação por nova diligência só iria contrariá-lo.

Ineludivelmente, o que se verifica nesta “lide”, é que o debate já se exauriu e é chegado o momento de proferir uma decisão a seu respeito.

As idas e vindas do presente PAF, poderiam ter sido abreviadas com a designação imediata de auditor estranho ao feito, para que novo levantamento quantitativo fosse efetivado à luz dos critérios fixados por esta primeira instância, tarefa aliás competentemente desempenhada pelo i. auditor fiscal revisor, diante do que se vê da manifestação de fls. 975 a 977 e demonstrativos analíticos e sintéticos a ela acostados.

Foram incontáveis as manifestações das partes sobre os pontos controvertidos. Até a parecerista da Coordenação Administrativa deste Conselho teve que intervir, no sentido de, por assim dizer, chamar o feito à ordem.

Pela morosidade longeva que se identifica neste caso concreto, não se percebe uma boa relação entre o custo do retorno dos autos à fase instrutória e os benefícios processuais daí advindos.

Assim, é de se proferir uma decisão que faça caminhar adiante um processo praticamente liquidado, ainda que no segundo grau decida-se por mais uma diligência, havendo ou não havendo pronunciamento da procuradoria estadual acerca da matéria.

Neste diapasão, somos pela rejeição da aplicação do índice de perda de 1,38%, previsto na Port. 001/2020, não soando coerente adotá-lo para fatos geradores ocorridos ao longo de todo o exercício de 2008, ou seja, há mais de doze anos. **Logo, em especial para o caso sob exame, carece de pertinência o argumento defensivo.**

A última trincheira defensiva levantada pela empresa, concerne à exorbitância da multa e a ilegalidade dos juros e da correção da dívida pela SELIC.

Não é de competência deste órgão julgador examinar a constitucionalidade e a ilegalidade deste ou daquele dispositivo, à luz inclusive do art. 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

No tocante à correção do débito lançado, quanto à taxa SELIC, já é entendimento firmado na jurisprudência dos Tribunais Superiores, que essa pode ser utilizada como índice para o cálculo dos juros dos débitos tributários apontados a partir de 1º de janeiro de 1996, a exemplo da Decisão do STF no Ag.Rg. no Resp. nº 722595/PR. Ademais, a norma do art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional – CTN, tem natureza supletiva, aplicando-se apenas quando não haja lei disposta de modo diverso, não sendo esta a hipótese dos autos, já que a legislação estadual prevê a aplicação da taxa SELIC no cálculo dos acréscimos moratórios, como citado acima, e sobre tal ato normativo não há qualquer atribuição de constitucionalidade declarada pelo Poder Judiciário.

As multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, nomeadamente o art. 42 da Lei 7.014/96, e o art. 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Pelo exposto, afastando-se as alegações empresariais apreciadas nos tópicos (i), (ii) e (iii), retro, considero o auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**, sendo devido o imposto no valor de R\$107.244,06.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206948.0004/12-7, lavrado contra **DENTAL NORDESTE NORDESTE DISTRIBUIDORA ODONTOMÉDICA LTDA.**, de modo a ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$107.244,06**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e demais consectários, devendo o setor competente homologar os valores já recolhidos.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de outubro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR