

**PROCESSO** - A. I. Nº 206948.0005/12-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e DENTAL NORDESTE - NORDESTE  
DISTRIBUIDORA ODONTOMÉDICA LTDA.  
**RECORRIDOS** - DENTAL NORDESTE - NORDESTE DISTRIBUIDORA ODONTOMÉDICA LTDA. e  
FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0133-05/20-VD  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 30/07/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0081-12/21-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 inferiores 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. Em face ao pagamento do imposto no valor remanescente pela decisão de piso, fica não conhecido as razões recursais. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, contra a decisão exarada através do Acórdão JJF nº 0133-05/20-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, seguido de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, inconformado com a decisão de piso.

A autuação foi lavrada em 27/09/2012, para exigir o pagamento do imposto no valor histórico de R\$ 348.341,82, mais multa de 70% e afora acréscimos em decorrência da seguinte infração, ambas objeto do Recurso de Ofício e Voluntário:

*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 31.12.2009.*

*Fundamentação legal esquadriada 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.*

Em sede de defesa, às fls. 281 e 282, a empresa autuada arguiu preliminarmente que recebeu demonstrativos da auditoria de estoques faltando folhas. Por isto, solicitou as folhas remanescentes, bem como a reabertura do prazo para oferecer contestação.

Em seguida, a empresa autuada apresentou peça impugnatória, na qual defendeu inicialmente preliminar de nulidade, reiterou não ter recebido os relatórios, tabelas e demonstrativos em sua inteireza, clamou pela aplicabilidade do princípio da verdade material e afirmou que a

fiscalização não se atentou ao art. 108, inciso I e 196 do CTN. Em seguida, argumentou exaustivamente sobre as razões de mérito.

O autuante apresentou Informação Fiscal às fls. 344 a 347, na qual refez a demonstrativo inicial de cobrança reduzindo a dívida de R\$ 348.341,82 para R\$ 343.679,99.

A empresa autuada voltou a se manifestar às fls. 413 a 423. Reiterou as manifestações iniciais defensivas. Em seguida, ressaltou que produtos isentos foram inseridos no levantamento fiscal, bem como afirmou que a fiscalização deixou de considerar diversos códigos de mercadorias no levantamento quantitativo, e que a mesma também deixou de agrupar itens que deveriam ter sido reunidos, nos termos do art. 3, III da Portaria nº 444/98.

Foi solicitado Diligência para que a empresa apresentasse o CD alusivo à sua última manifestação, tendo em vista que a mídia anexa à folha 439 não trazia a devida gravação.

O autuante prestou nova Informação Fiscal às fls. 457 a 461, na qual admitiu apenas a redução já antes procedida.

A empresa volta a se manifestar às fls. 476 a 481. Na oportunidade, repisou as alegações iniciais e frisou ter apresentado as notas fiscais de todos os produtos destinados a ortodontia.

Em terceira Informação Fiscal, às fls. 498 e 499, trouxe como novidade os e-mails trocados com a Administração Tributária, na qual o órgão afirmou não ser mais necessário efetuar-se o agrupamento de itens em razão do avanço tecnológico.

O sujeito passivo ofereceu nova manifestação, na qual renovou os termos iniciais de defesa e assegurou ser nula a intimação do auto de infração.

O autuante, à fl. 617, reiterou a redução do débito para R\$ 343.679,99.

Nas folhas 620 a 622 o sujeito passivo comunicou ter aderido parcialmente aos benefícios da Lei nº 13.449/15.

Na fl. 623, consta o pagamento de R\$223.564,73, em seguida foi levado o PAF na JJF.

Já as folhas 798 e 799 mais uma vez as informações fiscais reiterativas foram produzidas.

A 5ª JJF solicitou a folha 804 nova diligência para que o autuante exclua do levantamento fiscal os itens beneficiados pelo Convênio ICMS 47/97 e que produza o demonstrativo respectivo.

Em resposta o autuante ratificou o que sempre sustentou anteriormente. Em réplica, fls. 815 a 817, a empresa autuada, alegou que a diligência não foi realizada. Mais uma vez o autuante volta a se manifestar, conforme manifestações iniciais (fls. 897/898). O contribuinte, também manteve suas alegações sobre os três pontos pendentes (fls. 902/904). O auditor sugeriu a folha 912, que o PAF fosse encaminhado para a 5ª JJF.

Reencaminhado pra 5ª JJF, a mesma converteu os autos em Diligência destinada a auditor fiscal estranho ao feito e procedeu novas providências. Foi interposto pedido da empresa para agilizar a Diligência (fl. 926).

O auditor estranho ao feito prestou informação fiscal às folhas 929 a 931, na qual chegou ao montante de R\$ 219.773,93.

Após a revisão fiscal, a empresa autuada foi intimada para firmar pronunciamento (fls. 1029 e 1030). Nesta manifestação, ela assegurou que não há previsão legal para a inclusão da MVA na fixação de preços médios.

Em resposta, às fls. 1128 a 1130, o auditor pontuou que a MVA tem previsão no Decreto nº 6.248/97 (RICMS-BA). Em face a esta posição fiscal, a empresa reiterou o quanto asseverado às fls. 1029 e 1030. De igual modo, o auditor diligente manteve seu posicionamento nos termos consignados às fls. 1233/1235.

Isto posto, o presente Processo Administrativo Fiscal foi reencaminhado para a 5ª Junta de Julgamento Fiscal. A 5ª JJF exarou decisão pela Procedência em Parte da autuação no valor de

R\$219.773,93, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, nos termos a seguir transcritos:

## **VOTO**

*Efetuu-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 34, 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 posteriormente, 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 defendente, os comandos legais atrás referenciados não obrigam os agentes do fisco a formalizarem o lançamento 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 regularmente da sua existência e dos documentos que lhe dão sustento. Enfim, o art. 39, II, e respectivo § 1º do RPAF-BA, dão forja 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 26.7.2012 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 bastassem 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 documentos comprobatórios de fls. 278 e 279. 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 é de se 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. 815 a 817, 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 fl. 1015 discrepa do mencionado na manifestação fiscal à fl. 930. Os montantes acusados às fls. 1016 a 1019 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 praticadas pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, de modo que inexistia previsão para a inclusão de MVA, cujos valores, assim onerados, foram transpostos para as planilhas de fls. 1004/1015.*

*(iii) a particularidade de estar a autuada contemplada com o benefício do índice referido no art. 3º, parágrafo único, XII, 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. 930 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 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, acabarem 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) correspondentes, em virtude da inexistência de documentos fiscais de saídas no período fiscalizado. Já em relação ao produto listado à fl. 1003, utilizou-se o custo de aquisição acrescido da MVA para cômputo do preço médio.*

*(iii) Acerca da mudança promovida pela Port. 001/2020, ao criar índices de perdas para serem adotados nos levantamentos quantitativos de estoques, na hipótese de ela retroagir para alcançar fatos tributáveis ocorridos em 2009, 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 saídas 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\$1.150,20 - 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\$218.573,73 - cód. 04.05.02). A soma destes montantes deu o total de R\$219.773,93, exatamente o valor indicado na manifestação fiscal feita pelo competente revisor à fl. 930.*

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

*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.*

*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.*

***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 consubstanciada.***

*(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. 932), e, para a omissão de saídas, o cálculo do preço médio de mercadorias **com** notas fiscais emitidas no exercício de 2009 (a partir da fl. 962), o cálculo do preço médio de mercadorias **sem** notas fiscais emitidas no exercício de 2009 – **o que particularmente interessa ao ponto agora examinado** (a partir da fl. 1000) e o cálculo do preço médio com base em notas fiscais de entradas (fls. 1002 e 1003) para os itens “torpedo” (cód. 550) e “brinder” (cód. 98), conclui-se pela impossibilidade do pleito defensivo prosperar.*

***De fato, não houve saídas em 2009 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. Simplesmente porque comercialização não existiu neste período.***

*Isto foi constatado, como amostragem, para os itens ‘camera’ (cód. 110), ‘cristobalite’ (cód. 169), ‘cromo-o-cast’ (cód. 170), ‘fit’ (cód. 244), ‘hastes’ (cód. 286), ‘hemostank’ (cód. 288), ‘hi fusion’ (cód. 290), ‘isso-ceran’ (cód. 308), ‘isomold’ (cód. 314), ‘isso-troq’ (cód. 315), ‘lavadora’ (cód. 324), ‘mufla’ (cód. 374), ‘onegloss’ (cód. 389), ‘optosil’ (cód. 393), ‘pigmento’ (cód. 427), ‘quartzo’ (cód. 474), ‘recortador’ (cód. 475), ‘reforpin’ (cód. 477), ‘resiglass’ (cód. 483) e ‘resina’ (cód. 484).*

*Em todos eles, não se vê emissão de notas fiscais de saída em 2009, conforme se pode extrair da coluna 8 (onde consta valor zero), dos demonstrativos de fls. 932 a 948. Isto acontece para todos os itens elencados às fls. 1000 e 1001, 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 a 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\$218.573,73, 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. Nº 147771.0010/19-1 e A.I. Nº 108529.0007/18-0.*

*Por outro lado, é incontestado que, aproveitando-se de programa incentivador de quitação de créditos tributários implantado na Bahia, a empresa já recolheu a cifra de R\$223.554,76, **portanto superior ao montante identificado na revisão fiscal** para a infração 04.05.02, qual seja, R\$218.573,73.*

*Logo, haja vista o recolhimento em excesso, ao encerrar-se a discussão deste processo e mantido o valor da infração 04.05.02, identificado na revisão fiscal, muito provavelmente o contribuinte interporá pedido de restituição nas vias **judiciais**.*

***Tais circunstâncias, depõem a favor do argumento de soar coerente com o princípio da razoável duração do processo e da celeridade da sua tramitação, proferir finalmente uma decisão neste PAF, ainda que em grau primeiro, em vez de fazer retroceder mais uma vez a discussão para que a fiscalização examine se cabe a aplicação do índice de perdas multicitado.***

*E parece ser esta a melhor opção, basicamente por **três** motivos: primeiro porque não se tem a certeza de ser correto neste momento retroagir um índice de perda criado recentemente para onze 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. Terceiro porque, certamente, quando da futura análise da restituição nas vias judiciais, havendo ou não pronunciamento favorável da consultoria jurídica do Estado sobre a referida retroação, poderá o contribuinte postular que a devolução do imposto insira também este abatimento, no patamar de 1,38%.*

*Com efeito, registre-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.*

***Clama-se neste PAF que se invoque 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 estatutura 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 diligente, diante do que se vê da manifestação de fls. 929 a 931 e demonstrativos analíticos e sintéticos a ela acostados.*

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

*Pela morosidade longa 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.*

***A rigor, nunca é demais repetir, o presente PAF já se encontra liquidado, haja vista o recolhimento de parte da exigência, DAE anexado à fl. 623, quando da edição da Lei 13.449/2015.***

***Assim, em homenagem à razoável duração do processo e ao princípio da eficiência, consideramos desnecessário o retorno dos autos para mais uma outra diligência à área da execução da fiscalização, apenas no intuito de aferir índices de perdas no patamar de 1,38%, dada a sua insignificância monetária, aduzindo que a autuada, querendo, poderá discutir este abatimento em sede judicial de repetição do indébito, independente de já ter sido prolatado o entendimento da d. PGE sobre se tais índices retroagem ou não à data da publicação da Port. 01/2020. Em síntese, reforçando o prestígio à duração razoável do processo e ao princípio da eficiência, somos pela improcedência do pleito defensivo, até porque inadmitimos, em especial para este caso concreto, a sua retroatividade.***

*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 inconstitucionalidade 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 dispendo 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 inconstitucionalidade 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 as alegações empresariais nos tópicos (i), (ii) e (iii), considero o auto de infração PROCEDENTE EM PARTE, sendo devido o imposto no valor de R\$219.773,93, homologando-se o valor recolhido por parte do setor competente.*

*Diante da decisão exarada, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual interpôs Recurso de Ofício de sua decisão, 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.*

*O sujeito passivo tomou conhecimento da decisão de Primo Grau. Inconformado com tal decisão,*

a empresa interpôs Recurso Voluntário através do Advogado Dr. Fernando Marques Villa Flor, inscrito na OAB/BA Nº 11.026, a qual passo relatar em síntese:

Inicialmente, parabenizou o trabalho realizado pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual. Em seguida, pontuou que não pode aceitar dois pontos do julgado, quais sejam: (i) a modificação do lançamento; e (ii) a não aplicação das Portarias nºs 159/19 e 001/20, no que concerne ao limite de tolerância para a caracterização da omissão.

Nesse espeque, observou que a parcela de **R\$ 1.150,20** não pode ser cobrada, pois se trataria de uma nova infração, tendo em vista não estar listada no auto de infração. Observou também que em relação a auditoria de estoques, o lançamento se encontra limitado ao cód. 04.05.02, julgado procedente em parte, no valor de **R\$ 218.573,73**.

Ademais, em relação das Portarias nºs 159/19 e 001/20, o sujeito passivo entendeu como coerente as ponderações do órgão julgador. Todavia, alegou que não pode abdicar da análise jurídica sobre a retroatividade, ou não, das Portarias acima.

Assim sendo, requereu que seja dado Provimento ao Recurso Voluntário, a fim de que seja excluída a parcela de **R\$ 1.150,20**, e para que, uma vez ouvida a PGE, “*seja seguida a orientação advinda do muito competente Órgão de Controle de Legalidade*”.

Em seguida, o presente processo administrativo legal foi encaminhado para esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Enfim, uma vez relatado o teor básico da peça recursal, passo a apreciar ambos os Recursos, ou seja, os Recursos de Ofício e Voluntário, para exarar o seguinte voto.

Em mesa, presente o patrono da empresa Dr. Fernando Marques Vila Flor – OAB/BA nº 11.026 renunciou o pedido de diligência.

## VOTO

Trata-se de lançamento de ofício, com uma única infração (04.05.02), para exigir o pagamento do imposto no valor histórico de R\$ 348.341,82, decorrente do não recolhimento de ICMS, relativo à omissão de saídas de produtos ortodônticos tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais.

Constato que a decisão exarada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, desonerou o valor inicialmente lançado pelo autuante para R\$ 219.773,93, em face das razões exaustivamente e claramente expostas no voto da referida JJF, acima relatado na íntegra.

Por força desta desoneração, a 5ª JJF interpôs Recurso de Ofício. Após decisão de Primo Grau, a empresa interpôs Recurso Voluntário contra a Decisão Recorrida.

Tratando inicialmente do Recurso de Ofício, no que tange ao valor desonerado, verifico à luz dos fatos, documentos e da legislação aplicável, que qualquer reparo merece ao quanto desonerado, inclusive a JJF enfrentou as arguições de Nulidade, demonstrando que a autuação se encontrava revestida de todas as formalidades legais e sem vícios, exposta de forma clara, atendendo assim ao quanto previsto no RPAF/Ba, sobretudo no que tange aos art. 18 e 39. De igual modo, demonstrou que o lançamento não estava abarcado pelo Instituto da Decadência, como arguido pelo sujeito passivo na sua peça impugnatória.

Quanto ao mérito da autuação, a 5ª JJF se debruçou sobre as arguições da empresa, trazidas em sede de defesa, inclusive o processo foi objeto de inúmeras diligências as quais a empresa teve vistas e se manifestou. Por fim, o processo foi convertido em uma última diligência realizada por Auditor Fiscal estranho ao feito, refazendo todo o levantamento fiscal, acolhendo grande parte dos argumentos da autuada, procedendo um exaustivo saneamento.

Por se tratar de Recurso de Ofício, cumpre-me analisar apenas as razões relativas ao valor desonerado. Nesta esteira, as desonerações efetuadas foram corretas, conforme fartamente demonstradas pela JJF e calcada na legislação e nos documentos acostados aos autos. Isto posto, voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.



Em relação ao Recurso Voluntário, restou prejudicado, por conseguinte não conhecido, com base no art. 122, inciso VI, Parágrafo Único do RPAF/99, uma vez que constam dos autos que a empresa autuada, antes da decisão de 1ª Instância, reconheceu e efetuou o pagamento de R\$223.554,76, conforme documento acostado, se valendo do programa incentivado da SEFAZ/BA, para fins de regularização de créditos tributários perante o Erário. Estadual. Portanto, é cediço que o valor pago pelo sujeito passivo se deu em data anterior ao julgamento da 5ª JF, e superior ao quanto julgado pela decisão de piso.

Nesta sessão de julgamento, em nome do direito à ampla defesa e ao contraditório, o nobre patrono da empresa, Dr. Fernando Marques Villa Flor, procedeu sustentação oral, reiterando as congratulações pelo trabalho da 5ª JF, ao tempo em que renunciou ao pleito da aplicação retroativa dos efeitos da Portaria nº 001/2020.

Todavia, reiterou o outro pleito da sua peça recursal, no sentido de que fosse excluída a parcela de R\$1.150,20 do montante remanescente, resultante do julgamento da referida JF. Atestou que a empresa, de fato, efetuou pagamento de parte do valor originalmente lançado no Auto de Infração, assinalando que tal pagamento se deu em momento anterior ao do julgamento da 5ª JF e em valor superior ao montante remanescente da decisão recorrida. Em seguida, clamou pela redução do valor julgado para o montante de R\$ 218.573,73.

Em que pese não ter efeito legal as arguições acima trazidas pela empresa em seu Recurso Voluntário, em face do Não Conhecimento do mesmo, o qual restou prejudicado, cumpre-me, de ofício, com base no fato de que os lançamentos de R\$ 1.150,20 e R\$50,00 (multa), contidos no valor remanescente julgado pela 5ª JF, serem estranhos à autuação inicial, a qual se restringe à infração 04.05.02, contida no Auto de Infração em epígrafe. Desse modo, o valor remanescente passa ao montante de R\$218.573,73, já pago pela empresa, extinguindo-se assim o crédito tributário ora julgado.

Enfim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, e PREJUDICADO o Recurso Voluntário, para julgar Parcialmente Procedente o Auto de Infração, cujo crédito tributário ora julgado encontra-se extinto, por força do pagamento efetuado pela empresa.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício, considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206948.0005/12-3**, lavrado contra **DENTAL NORDESTE - NORDESTE DISTRIBUIDORA ODONTOMÉDICA LTDA.**, no valor de **R\$219.773,93**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o setor competente cientificar o recorrente desta Decisão, e, posteriormente, encaminhar os autos ao setor competente para a devida homologação dos valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de março de 2021.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS