

PROCESSO	- A. I. N° 299430.0015/22-0
RECORRENTE	- VIPMEDIC PRODUTOS MÉDICOS HOSPITALAR LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF n° 0007-05/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFAS ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 14/03/2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0024-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. O que se conclui é que os argumentos quanto aos erros materiais não se comprovaram, mediante exame dos demonstrativos do levantamento quantitativo de estoque. Afastadas as nulidades suscitadas. Não acolhido o pedido de redução da multa por falta de amparo legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, relativo ao julgamento do Auto de Infração foi lavrado em 28/06/2022, que formaliza o lançamento de ICMS no valor de R\$ 315.359,60, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 – 004.005.002. Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2018/2019) - R\$ 315.359,60. Multa de 100%.

Na defesa apresentada (fls. 58/71), e o autuante prestou informação fiscal às fls. 122/25; A 5ª Junta apreciou a lide no dia 25/04/2023, decidindo de forma unânime pela Procedência, nos termos abaixo transcritos (fls. 553 a 566):

VOTO

Preliminarmente, com relação ao pedido de conversão do processo em diligência requerido em sustentação oral pela patrona do estabelecimento autuado, esclareço que na informação fiscal foram juntados pelo autuante documentos fiscais emitidos e escriturados pela própria sociedade empresarial e que não constitui fato novo, motivo pelo qual fica rejeitada o pedido, por não atender o disposto no § 7º do art. 127 do RPAF/BA.

O auto de infração acusa falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoque.

Na defesa apresentada o sujeito passivo suscitou diversas nulidades, em síntese:

- i) Incorrência do enquadramento legal;*
- ii) Ausência da descrição dos fatos e fundamentação enseja nulidade por vício material;*
- iii) Incorrência de atribuição de valores unitários de itens autuados;*
- iv) Exigência de ICMS sobre itens que não foram comercializados, cedidos em comodato;*

No que se refere às nulidades suscitadas sob alegação de incorreção no enquadramento e ausência de descrição dos fatos, observo que o procedimento de auditoria de estoques é amplamente utilizado, tendo sido descrito que a infração relativa a omissão de saída de mercadorias foi apurada mediante aplicação de roteiro de auditoria de estoques, com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do próprio estabelecimento autuado, no qual foram coletados dados das quantidades de mercadorias, por códigos, constantes dos estoques (inicial e final), entradas e saídas consignadas nas notas fiscais escrituradas na EFD.

Consequentemente, a indicação dos artigos 2º, que trata da incidência do ICMS e 23-B, que define a apuração de omissão de saída por meio de levantamento quantitativo de estoque, tudo da Lei 7.014/96, demonstra correção do enquadramento legal. Portanto, não procede o argumento de ausência de motivação, tendo em vista que a infringência à legislação do imposto foi demonstrada com base em dados coletados na escrita fiscal do próprio contribuinte, o que possibilita apresentar defesa com base no levantamento fiscal e documentos

fiscais por ele escriturados. Além disso, foi indicado no enquadramento os artigos 4º e 5º da Port. 445/1998 que indica os procedimentos adotados na constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques e determinação da apuração da base de cálculo do ICMS. Ficam rejeitadas essas nulidades.

No que se refere às nulidades suscitadas sob alegação de erro do valor unitário indicado nas notas fiscais e exigência sobre itens que não foram comercializados (comodato), entendo que configuram questões que serão apreciadas nas razões de mérito, que passo a fazê-lo.

No mérito, com relação a omissão de saída de mercadorias apurada em levantamento quantitativo de estoques, o sujeito passivo alegou erro na constituição da base de cálculo dos produtos:

- a) ELETRODO TIPO FACA DE SACKES e ELETRODO TIPO ALÇA BOLA e, códigos 263 e 763;
- b) CINTO OCLUSIVO CUFF, com o código 016;
- c) Não comercializados, que foram cedidos em comodato;

Com relação aos produtos ELETRODO TIPO ALÇA BOLA e ELETRODO TIPO FACA DE SACKES, foi alegado ter custo unitário de R\$ 200,00 e a fiscalização atribuiu valor de R\$ 390,00 a unidade.

Com relação a estes produtos com códigos 243 e 763, conforme esclarecido pela fiscalização o demonstrativo de fl. 14, indica estoque inicial de 58 unid. do primeiro e 8 unid. do segundo, que não tiveram movimentação de entrada ou saída e o estoque final foi zero, cuja base de cálculo foi apurada em conformidade com o disposto no art. 22, I, § 1º da Lei 7.014/96, que estabelece:

Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:

I - operação ou prestação sem emissão de documento fiscal ou com documentação fiscal inidônea;

§ 1º O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:

g) outras mercadorias: 30% (trinta por cento);

Portanto, assiste razão a fiscalização tendo em vista que o defendente alegou ocorrer custo unitário de R\$ 200,00 (fl. 63) mas não apresentou prova nesse sentido e a fiscalização tomou como base o valor unitário de R\$ 300,00 e aplicou o MVA de 30%, conforme disposto no art. 22, I, § 1º, alínea “g” da Lei 7.014/96.

Com relação ao produto CINTO OCLUSIVO CUFF, código 016, o defendente alegou que o valor unitário foi de R\$ 4.599,34, conforme NF 38.790 e a fiscalização atribuiu valor de R\$ 32.719,74.

O autuante informou que em relação a esse produto, com código 016, foi apurado omissão de saída de uma unidade e tomou como base as notas fiscais de saídas de números 68111 e 68297.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

- 1) A nota fiscal 38.790 juntada com a defesa às fls. 89 e 90 foi emitida em 17/12/2015, enquanto a omissão de saída de uma unidade indicada no demonstrativo de fl. 14 foi apurado em 31/12/2018;
- 2) No demonstrativo de fl. 33 foi relacionado saídas do produtos pelas notas fiscais de saídas com números 68.111 de 04/12/2018 no valor de R\$ 40.500,00 e 68.297 de 18/12/2018 com valor de R\$ 24.939,47 o que resulta em valor médio das saídas no último mês do período fiscalizado de R\$ 37.719,74 (R\$ 40.500,00 + R\$ 24.939,47)/2.

Pelo exposto, assiste razão a fiscalização tendo em vista que a apuração da base de cálculo da omissão de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques foi feita em conformidade com o critério previsto no art. 23-B, I, da Lei 7.014/1996, ou seja, o preço médio praticado no último mês de venda do produto, conforme indicado na fl. 33, com base no valor das notas fiscais de números 68.111 e 68.297.

No que se refere a alegação de que foi exigido ICMS relativo a produtos não comercializados, observo que nas fls. 63 e 64, o sujeito passivo alegou que a fiscalização não considerou as operações com bens cedidos em comodato, citou a Sumula 573 do STF e art. 579 do Código Civil e no final indicou que “Embora conste das notas fiscais a aquisição de mercadorias para comercialização, conforme CFOP 3102, esses itens nunca foram comercializados”, pois serviam como instrumentos para que os médicos realizassem cirurgias com os produtos comercializados pelo estabelecimento autuado.

O autuante na informação fiscal à fl. 124 inicialmente afirmou que “ele não informa quais foram estes supostos itens” (comodato). Em seguida informou que nos exercícios de:

2018 - houve apenas uma importação pela NF 60.561 com o CFOP 3102, cuja cópia juntou às fls. 126 a 140, cujo ICMS foi integralmente creditado, mas que nenhum item faz parte das omissões de saídas apuradas neste exercício, conforme fls. 14 a 16;

2019 – Ocorreu importação por três notas fiscais de mercadorias destinada a comercialização cujas cópias

juntou às fls. 140 a 148:

- a) NF 72.958 – cujos itens não fazem parte das omissões de saídas apuradas neste exercício, teve retificado um item (gerador solero) para o CFOP 3551 (ativo immobilizado) mas usou o crédito que foi exigido como indevido no AI 299430.0013/22-8, que foi reconhecido e parcelado;
- b) NF 85.293 e 85.598, cujos itens foram objeto da autuação neste exercício, exceto o com código 792, porém os itens tiveram saídas para comercialização com o CFOP 5102 (venda de mercadorias); 6108 (venda) e 6917 (remessa em consignação) inclusive com destaque de ICMS conforme listado nas fls. 31 e 32 e cópia das NFes 88.547, 89.530 e 89.748 (fls. 141 a 148).

Pelo exposto, embora o sujeito passivo tenha alegado que foi exigido ICMS relativo a operações de cessão de bens em comodato, juntou com a defesa cópias de diversas notas fiscais (fls. 86 a 114) mas não indicou qualquer nota fiscal que consignasse saída de bens destinado a comodato.

Por sua vez, a fiscalização indicou diversas notas fiscais relativas à importação de mercadorias, que foram comercializadas com tributação do ICMS, ou saídas a título de remessa em consignação, a exemplo das NF 88547 (fls. 143/145) e 89.548 (fls. 147/148) que foram adequadamente tributadas.

Dessa forma, constato que em relação a apreciação da alegação de que foi exigido ICMS relativo a operações de cessão de bens em comodato, não foram carreados ao processo qualquer prova objetiva de sua ocorrência. Neste contexto aplico o disposto nos artigos 142 e 143 do RPAF/BA, que prevê que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Por fim, quanto a alegação de que a multa aplicada com porcentual de 100%, possui caráter confiscatório, observo que a mesma é prevista no art. 42, III da Lei 7.014/1996, portanto é legal e não se incluem na competência deste órgão julgador declarar inconstitucionalidade da legislação tributária, nos termos do art. 167, I do RPAF/BA.

Por tudo exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte ingressou com o presente Recurso Voluntário, às fls. 71/86, a seguir apresentado em resumo.

Ocorre que, Ilmos Julgadores, a venda não ocorreu e os produtos estão, até hoje, nas dependências da empresa. O que ocorreu foi um erro contábil de remessa em comodato e movimentação desses materiais na EFD transmitida para a SEFAZ. Como já relatado, esses materiais que eram disponibilizados para os hospitais/clínicas clientes da VIPMEDIC como meio de otimização da venda dos materiais fornecidos pela empresa.

Por insuficiência de elementos na autuação que demonstrassem a razão de ser da cobrança, apresentou a documentação que achava ser suficiente para corroborar suas alegações em primeiro grau. No entanto, a 5^a JJF entendeu que não existiram elementos suficientes para demonstrar que não houve a venda.

Foi levantado, no momento da sustentação oral que houve pedido de conversão do processo em diligência para informação fiscal e não foi oportunizada à parte Autuada contraditório e ampla defesa, de sorte que até a própria sustentação oral ficou prejudicada porque não foi possível rebater as novas informações trazidas aos autos quanto a apuração da base de cálculo, por exemplo.

Como é sabido, nos termos do art. 123, § 5º do RPAF, a parte poderá apresentar novos documentos, em outro momento processual, desde que se refira a fato superveniente e se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. *In verbis*:

§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Considerando a autorização acima descrita, apresenta, agora, elementos que demonstração as razões para reforma de decisão e improcedência do auto, especialmente no que diz respeito a incorreta base de cálculo trazida para fins de lançamento do imposto cobrado.

Ilmos Julgadores, o agente fiscalizador trouxe uma relação de notas fiscais e itens onde supostamente ocorreu a omissão de saídas, conforme se verifica abaixo, a título de exemplo:



Ora, o item de código 943, ESTACAO DE TRABALHO SISTEMA LITHOVUE, foi adquirido pela VIPMEDIC em 11.11.2016.



O Ureteroscópio Flexível Digital de Uso Único LithoVue™ proporciona imagens digitais de alta resolução detalhadas para visualização e navegação de alta qualidade - para ajudar o médico a remover cálculos de forma rápida, segura e econômica. A VIPMEDIC, portanto, adquiriu esse item, mas, não comercializou e isso pode ser provado através de uma auditoria física nas dependências da empresa.

Além disso, no relatório emitido pela fiscalização, consta a entrada do material no preço cheio da nota fiscal, conforme se verifica em anexo. O valor do item foi de R\$ 58.823,53(-) e não R\$ 78.470,59(-).

Assim, a fundamentação trazida na Decisão recorrida de que houve realização do cálculo com base no art. 22, inciso I, § 1 da Lei nº 7.014/96 está equivocada! Já que, sendo o estoque inicial de UMA unidade, não teria porque arbitrar a base de cálculo porquanto o valor real do item está desriminado na nota fiscal! Vejamos:

DETALHAMENTO DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SI	O/CST	CFOP	UN	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	B.CÁLC ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALÍQ. ICMS	ALÍQ. IPI
M0067911300	Est. de Trab. do Sist. LithoVue Lote: BLV0240 Valid: 10/2043 Anvisa: 10341350851 Produto: 791-130 943	90181980	600	6102	CX	1,0000	58.823,5300	58.823,53	58.823,53	4.117,65	1.176,47	7,00	2,00
M0067913500	Ureteroscópio Flex. Dig. Desc. Lote: 0019044767 Valide: 03/2018 Anvisa: 10341350851 Produto: 791-350	90181910	600	6102	CX	1,0000	4.901,9600	4.901,96	4.901,96	343,14	98,04	7,00	2,00
M0067913500	Ureteroscópio Flex. Dig. Desc. Lote: 0019044767 Valide: 03/2018 Anvisa: 10341350851 Produto: 791-350	90181910	600	6102	CX	1,0000	4.901,9600	4.901,96	4.901,96	343,14	98,04	7,00	2,00

Por esse motivo é que houve fundamentação no sentido de nulidade completa da autuação por incorreta atribuição de valores unitários aos itens autuados! Ora, como pode ser mantida a autuação quando não se tem certeza de que o lançamento foi realizado da forma correta?

Além disso, houve incorreto enquadramento legal para apuração de base de cálculo, já que violou a Portaria da SEFAZ nº 444/1998, que determina:

Art. 5º Verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque:

I - a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento: (Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ N° 445 DE 24/10/2019).

II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo; (Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ N° 445 DE 24/10/2019).

Art. 23-B. Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento

quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS é:

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

II - inexistindo documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias no período fiscalizado:

a) o custo médio das entradas no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

b) inexistindo documento fiscal de aquisição das mercadorias no período fiscalizado:

1. o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

2. inexistindo inventário final do período considerado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do referido período, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

c) quando não forem conhecidos os valores mencionados nos itens anteriores, o preço médio praticado em outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento; (Artigo acrescentado pela Lei N° 11899 DE 30/03/2010).

Ora, conforme dispositivos acima elencados, nos casos de apuração de omissão de saídas por meio de levantamento equitativo de estoque, a fiscalização deveria ter adotado os critérios descritos no inciso I ou II.

No entanto, ao utilizar o arbitramento, conforme autoriza o art. 22, inciso I, § 1º da Lei nº 7.014/96, houve violação ao princípio da verdade material, já que existe documentação fiscal idônea e com os exatos valores, como já demonstrado e através das provas em anexo.

A fundamentação trazida pela 5ª JJF, com todas as vêrias, de que não foi possível precisar, na fiscalização, o valor real dos itens não condiz com a prova documental trazida nos autos, conforme provado acima.

Manifesta é a NULIDADE absoluta da autuação, Ilmos Julgadores!

Além disso, conforme consta em anexo, não houve a venda. Algumas fotos em anexo podem comprovar, com número de série, o quanto está sendo alegado. Inclusive, todo material poderá ser disponibilizado para auditoria *in loco* na empresa, que logo se requer, nos termos do art. 145 do RPAF.

Abaixo, vemos outro exemplo de incongruência no lançamento e incorreta aplicação do quanto disposto no art. 22, inciso I, § 1º da Lei nº 7.014/96. O item 1094 SISTEMA STONELIGHT DE TRATAMENTO CALCULOS 15WATT, teve o valor de base de cálculo atribuído em R\$ 210.648,15(-).

Na Nota Fiscal-e nº 1.253.152, em anexo, se verifica que o valor do item comprado é de R\$ 162.037,04(-).

DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SI	O/CST	CFOP	UN	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	B.CÁLC ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALÍQ. ICMS	ALÍQ. IPI
0010-9260 1094	SISTEMA DE TRATAMENTO DE CALCULOS 15WATT Lote: TYF02 Valid: 11/2044 Anvisa: 10341350903	90182010	600	6102	CX	1,0000	162.037,0400	162.037,04	162.037,04	11.342,59	12.962,96	7,00	8,00

Assim é que, Ilmos Julgadores, da exposição acima é possível perceber que não existe razão para manutenção da autuação e, inconformada com o lançamento realizado, a Recorrente interpõe o presente Recurso Voluntário, esperando e confiando seja o mesmo conhecido e provido, reformando-se o v. acórdão, por consequência, para o fim de afastar as exigências contidas no Auto de Infração vergastado, declarando a sua absoluta NULIDADE.

DA NULIDADE INSANÁVEL NO LANÇAMENTO. VENDA NÃO REALIZADA. INCORRETO ENQUADRAMENTO LEGAL:

Conforme se verifica do Auto de Infração, houve enquadramento legal com base no art. 2, inciso I, art. 23-B da Lei nº 7014/96 c/c art. 83, inciso I do RICMS e multa com base no art. 42, inciso III da Lei nº 7014/96, onde afirma o fiscal ter ocorrido a circulação de mercadorias no período sem recolhimento do ICMS.

Ocorre que, diferente do quanto deduzido, não houve venda das mercadorias. Além disso, como

demonstrado alhures, os itens autuados estão com valores equivocadamente lançados pelo fiscal. Da documentação que acompanha esta defesa é possível identificar, através de uma análise entre o nome do item e o código fiscal correlacionando com as notas fiscais, que houve um incorreto valor unitário atribuído aos itens.

Inquestionavelmente, o auto ora impugnado padece de insanável vício de nulidade, na medida que não fornece adequadamente os indispensáveis pressupostos fáticos e jurídicos que ensejaram sua lavratura, acarretando, assim, ofensa ao princípio da motivação dos atos administrativos.

Especificamente, não há correta atribuição de valores unitários entre os itens autuados com as notas fiscais emitidas nos documentos subjacentes qualquer além de qualquer referência à base legal específica e detalhada aplicável a suposta infração à legislação tributária supostamente cometida pelo requerente.

O procedimento do lançamento do crédito tributário deve se nortear pela busca da prova da infração fiscal, que não pode ser meramente presumida. Meros indícios, de forma isolada, não têm força de constituir prova indiciária. No direito fiscal quase sempre as provas têm um componente de presunção, porque não são de observação direta, simples e definitiva.

Ora, a incerteza jurídica contida no lançamento ora impugnado, face às razões acima expostas, sobretudo pela ausência da localização das supostas discrepâncias encontradas, ao compulsar na sua análise de acordo com o Auto de Infração, enumerar a seguir as evidências que ratificam por este juízo julgá-lo nulos.

Conforme já pode se notar, o ilmo. Sr. Auditor Fiscal incorreu em um contundente equívoco, notadamente na interpretação jurídico tributária dos fatos, o que fulmina o lançamento fiscal exarado, ora impugnado, de absoluta e integral NULIDADE a qual se verifica a falta de correlação entre a conduta praticada e a norma legal indicada como infringida, desrespeitaria o princípio da motivação, implicando na violação do art. 142 do CTN.

Com efeito, não basta identificar a conduta objeto do ato, mas sim qualificar devidamente aquela conduta dentro da norma supostamente violada e apta a gerar a cobrança fiscal, inclusive sob pena de violação a legalidade.

A seguir enumeramos falhas materiais a qual invalida o lançamento tributário:

A) AUSÊNCIA DA DESCRIÇÃO DOS FATOS:

A descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação são elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material.

Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário.

B) DA INCORRETA ATRIBUIÇÃO DE VALORES UNITÁRIOS DOS ITENS AUTUADOS:

Da documentação que acompanha esta defesa é possível identificar, através de uma análise entre o nome do item e o código fiscal correlacionando com as notas fiscais, que houve um incorreto valor unitário atribuído aos itens.

A título de exemplo, Nota Fiscal nº 38790 de produtos adquiridos da empresa A M S – AMERICAN MEDICAL SYSTEMS, o item CINTO OCLUSIVO CUFF, classificado como 016, tem valor unitário de R\$ 4.599,34(quatro mil quinhentos e noventa e nove reais e trinta e quatro centavos), vejamos:

000016	72400161 - CINTO OCLUSIVO - CUFF 4,5 PARA ESFINCTER URINARIO ARTIFICIAL AMS 800	16	90213999	100	3102	UN	2.0000	4.599,3450	9.198,69	12.273,89	2.086,56
--------	--	----	----------	-----	------	----	--------	------------	----------	-----------	----------

No relatório, o fiscal atribuiu ao item o valor de R\$ 32.719,74 (trinta e dois mil setecentos e dezenove reais e setenta e quatro centavos), vejamos:

Especificamente, não há correta atribuição de valores unitários entre os itens autuados com as notas fiscais emitidas nos documentos subjacentes qualquer além de qualquer referência à base legal específica e detalhada aplicável a suposta infração à legislação tributária supostamente cometida pelo requerente.

C) DO INCORRETO ENQUADRAMENTO LEGAL. DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. COMODATO. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DO ICMS:

Outro fator incorretamente considerando pelo fiscal, foi de que não houve a comercialização das mercadorias. Como é sabido, o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - incide, como o próprio nome já diz, sobre a circulação de mercadorias e prestação de alguns serviços de telecomunicações, conforme previsão do art. 1, inciso I e art. 2, inciso I, ambos da Lei nº 7014/96.

Assim, o fato gerador do imposto é, como regra geral, a circulação de mercadorias. No entanto, não houve fato gerador a ensejar a incidência do ICMS porque, embora tenha havido a circulação de mercadoria, não houve a venda. Os itens autuados eram utilizados com fito de viabilizar a atividade prestada pela empresa. Assim, no caso concreto, ocorreu uma remessa em comodato dos bens que consiste em simples deslocamento físico do item sem mudança da sua propriedade.

Essas relações, conforme entendimento sumulado do Supremo Tribunal Federal, não são causa de incidência de ICMS. Ou seja, não pode incidir imposto de circulação de mercadorias por intermédio de um comodato. Tal conclusão encontra-se no corpo da Súmula nº 573 do STF, assim redigida: *“Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.”*

O comodato nada mais é que o “empréstimo gratuito de coisas não fungíveis” (artigo 579 do Código Civil). Assim, não havendo transferência da propriedade ao terceiro, a empresa cedente continua sendo titular do bem e, sendo este utilizado em prol de suas atividades empresariais (ainda que pelo seu parceiro comercial).

Embora conste das notas fiscais a aquisição da mercadoria para comercialização, conforme CFOP (3102), esses itens nunca foram comercializados, Ilmos Julgadores! Eles serviam, em verdade, como instrumentos para que os médicos realizassem as cirurgias com os produtos que eram comercializados pela VIPMEDIC. Na Decisão recorrida, entenderam os julgadores que por não conter o CFOP de comodato, por mero erro fiscal, teria ocorrido a venda das mercadorias.

Embora seja sabido que o RICMS exige que, para não incidência do ICMS, seja informado na EFD e emitida nota fiscal com CFOP 5.908/6.908 (Remessa de bem por conta de contrato de comodato, no caso em tela, devemos nos ater a verdade material dos fatos: não houve venda dos itens e estes ainda compõem o patrimônio/ativo imobilizado da empresa!!!

O descumprimento dessa regra ensejaria, no máximo, uma penalidade por descumprimento de obrigação de fazer e não autuação de ICMS/venda de mercadorias que não foram comercializadas, Ilmo Julgadores! Isso porque, não existe FATO GERADOR do ICMS no caso em tela, porque não houve **a comercialização dos itens!!**

Assim, deve ser aplicado ao caso concreto a previsão constante no art. 3º, inciso XVI da Lei nº 7014/96, de não incidência do ICMS, *in verbis*:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

XVI - demais situações em que não se configure o fato gerador do imposto. § 1º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas: I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza;

DO MÉRITO. VÍCIO INSANÁVEL:

Do exposto, devemos salientar que o próprio Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) já possui decisões consolidadas que ANULAM o procedimento fiscal, pois trata-se de matéria de direito, visto que a descrição fática não está em conformidade com o procedimento adotado para apurar

o ICMS na infração, pois o fisco deve adotar procedimentos que não contenham vícios formais que desaguem em nulidade da autuação.

Portanto, restou evidenciado que são nulos os Autos de Infração contendo vícios e erros formais, pois não dá assim certeza e liquidez do lançamento, uma vez que a acusação fica desprovida de elementos que deem segurança a metodologia aplicada pela fiscalização por ter sido irregular e se encontra desvinculada da legalidade para se apurar a base de cálculo, violando o direito de defesa do requerente, devendo-se aplicar o art. 18 do Decreto / Bahia RPAF nº 7629/99.

Embora o prazo decadencial para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário esteja previsto no art. 173 do CTN, tal hipótese somente é aplicável quando da constatação de vício formal que tem o condão de devolver ao fisco o prazo para lançar novamente o crédito tributário (inciso II), *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”

Ora, segundo o art. 173, II, do CTN, há devolução do prazo quinquenal para a constituição do crédito tributário, a partir da decisão que anula o lançamento, APENAS quando houver vício formal, de modo que não se aplica o dispositivo acima.

As causas de nulidade ora expostas não possuem aspecto meramente formal, pois não dizem respeito a requisito extrínseco do lançamento, mas à própria quantificação do crédito tributário.

DA MULTA APLICADA. EFEITO CONFISCATÓRIO. DA NÃO EXISTÊNCIA DE MÁ-FÉ. VIOLAÇÃO A PRECEDENTES DO STF:

A fiscalização aplicou a multa de 100%, com base no art. 42, III, g da Lei nº 7014/96.

Nos termos da Portaria nº 445/2019, uma vez verificada a omissão de saídas mediante levantamento quantitativo:

Art. 5º Verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque:

I - a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento: (Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo; (Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

III - no caso de omissão de operações de saídas de mercadorias isentas ou não sujeitas a tributação, deve ser aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/1996. (Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).

No caso concreto, conforme demonstrado, não houve comercialização dos materiais autuados. De fato, houve um erro na escrituração fiscal que lançou os itens de forma manual e realizou movimentações de remessa para os hospitais em comodato, sem a correta classificação com o CFOP de comodato.

Por se tratar de um erro e comprovado que não houve omissão na operação de saída, houve incorreto enquadramento legal ensejou a fiscalização com base no levantamento equitativo de estoque, houve incorreto enquadramento legal da multa aplicada porque deveria ter sido enquadrada no item III, do art. 5º acima mencionado, já que as mercadorias não foram comercializadas e houve omissão de operação de saída.

Ademais, caso este juízo entenda de forma diversa, o que não se espera, o montante excessivo em

relação à infração tributária não se coaduna com o nosso sistema jurídico, que já prevê a incidência de juros moratórios (com a finalidade de indenizar o erário pela indisponibilidade do montante do tributo durante certo lapso de tempo em que o contribuinte beneficiou dessa mesma disponibilidade) e correção monetária (para manter o poder aquisitivo do valor).

A multa teria o efeito de apenas penalizar o contribuinte pelo fato de não obedecer à legislação vigente. Não resta dúvida de que a imposição de multas elevadas e reiteradas leva o verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte.

De fato, evidencia-se efeitos de CONFISCO na imposição da multa aplicada, pelo fato de que os valores são vultosos. Dessa maneira, está se penalizando as atividades da empresa, que não pode abrir mão de seu capital de giro para satisfazer a sanha fiscal do Estado. Em última análise admitir como legítimo o dever de adimplemento de tal obrigação, seria o mesmo que condenar a propriedade privada a ser efetivamente consumida por via de um ato estatal.

Ilmo Julgador, a multa punitiva aplicada de 100% se mostra desproporcional e com efeitos confiscatórios, de modo que a penalidade aplicada pelo Fisco foi excessiva, ultrapassando os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, já que a multa não pode ser de um valor que inviabilize as atividades da empresa.

Pelo exposto, requer seja determinada a inexigibilidade da multa aplicada, ou supletivamente, reduzida a um patamar que não exceda 20% do valor tido como devido. Além disso, requer seja alterado o Termo Inicial dos juros incidentes sobre a multa, a fim de que recaia a partir do 2 mês subsequente a lavratura do Auto de Infração ora impugnado.

Diante de todo o exposto, aguarda e confia seja reformado o v. Acórdão aqui recorrido, para o fim de reformar a decisão proferida pela 4ª JJF, adotando-se o entendimento esposado no voto vencido acima transrito, para o fim de afastar a absurda autuação, por ser medida de justiça.

DAS PROVAS:

Em defesa do seu direito, a Recorrente reitera a produção de todos os tipos de prova em direito admitidas, em especial a documental, já acostada com a sua defesa e com o presente recurso, e posteriormente, inclusive como contraprova.

Ad argumentandum, caso V.Sas. entendam não ser suficientes as provas já produzidas, o que se admite apenas para o debate, em razão da manifesta complexidade da matéria posta a julgamento, requer seja deferida a realização de competente prova pericial contábil de modo a apurar o cálculo realizado no lançamento utilizando como parâmetro o art. 22, inciso I, § 1 da Lei nº 7.014/96 e diligência *in loco* nas dependências da empresa, de modo a atestar que não houve a venda dos itens atuados, conforme autorização prevista no art. 145 do RPAF. *In verbis*:

Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço.

Requer, ainda, sejam os presentes autos encaminhados à PGE/PROFIS, para a emissão do competente parecer.

CONCLUSÕES E PEDIDOS:

Face a todo o exposto requer:

- a) Sejam os presentes autos encaminhados à PGE/PROFIS, para a emissão do competente parecer;
- b) Requer seja deferida a realização de competente prova pericial contábil de modo a apurar o cálculo realizado no lançamento utilizando como parâmetro o art. 22, inciso I, § 1 da Lei nº 7.014/96 e diligência *in loco* nas dependências da empresa, de modo a atestar que não houve a venda dos itens atuados, conforme autorização prevista no art. 145 do RPAF;

c) Dignem-se Vossas Senhorias a julgar TOTALMENTE PROCEDENTE o presente Recurso Voluntário, afastando-se, por consequência, o Auto de Infração impugnado, eximindo a Recorrente das exigências nele contidas.

VOTO

O recorrente pede inicialmente pela nulidade do lançamento, por alegados vícios insanáveis, como inconsistência entre os fatos descritos e a norma prescrita, além de erros materiais quanto à apuração no levantamento quantitativo de estoques de mercadorias em exercício fechado.

Analizando a imputação, em que se acusa a omissão de saídas de mercadorias em levantamento quantitativo de estoques, não há qualquer inconsistência quanto à descrição do fato imputado como infração à legislação em relação aos demonstrativos de omissões que estão anexados como prova.

Quanto a erros materiais do procedimento, se comprovados, caberia correção, conforme prescreve o art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, – RPAF e não uma nulidade, a menos que a correção fosse inviável. Assim, denego a preliminar de nulidade e passo ao exame das razões de mérito.

O recorrente inicialmente alega que o item denominado *ureteroscópio* digital não foi comercializado e que uma auditoria física nas dependências da empresa comprovaria tal fato e que o seu preço não é o que foi considerado pelo autuante, assim como do item *estaçao de trabalho sistema lithovue*.

No caso, uma visita como requerido no recurso, não se mostra o mais adequado, pois estamos a tratar de exercícios distantes, 2018/2019, sendo que posteriormente o recorrente até poderia adquirir itens idênticos, logo por ser um bem fungível, que pode ser substituído por outro de mesma marca; por outro lado, poderia o recorrente demonstrar que tal item foi incorporado ao seu ativo imobilizado, pela demonstração do registro do item no valor patrimonial que deveria constar em sua escrita contábil e isso não foi feito.

Quanto aos preços dos itens, apresentados como sendo diferentes dos que foram considerados pelo autuante, analisando o demonstrativo do procedimento, constatei que o *ureteroscópio* não é o flexível digital como apontado, mas o rígido.

A *estaçao de trabalho lithovue* segundo o recurso, teria preços de R\$ 58.823,53 e não R\$ 78.470,59. No demonstrativo do preço médio do autuante, consta o preço alegado pelo contribuinte como sendo o correto, R\$ 58.823,53.

O autuante trouxe a seguinte justificativa de ordem legal, conforme Lei nº 7.014/95:

Art. 23-B. Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS é:

Nota: O art. 23-B foi acrescentado pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10.

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

II - inexistindo documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias no período fiscalizado: a) o custo médio das entradas no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

b) inexistindo documento fiscal de aquisição das mercadorias no período fiscalizado:

1. o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

2. inexistindo inventário final do período considerado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do referido período, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei; c) quando não forem conhecidos os valores mencionados nos itens anteriores, o preço médio praticado em outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto

do levantamento;

Vejamos o que diz o parágrafo 1º, do art. 22 da mesma lei:

§ 1º O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:

I - ao valor do estoque final de mercadorias do período anterior serão adicionados os valores das entradas efetuadas durante o período considerado, inclusive as parcelas do IPI, fretes, carretos e demais despesas que hajam onerado os custos, deduzindo-se do montante o valor do estoque final do período, pelo seu valor nominal, obtendo-se assim o custo das mercadorias vendidas, ao qual será acrescido um dos seguintes percentuais, a título de margem de valor adicionado (MVA):

Nota: A redação atual do inciso I, do § 1º do art. 22 foi dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10. Redação original, efeitos até 30/03/10:

"I - ao valor do estoque final de mercadorias do período anterior, atualizado monetariamente, serão adicionados os valores, também atualizados, das entradas efetuadas durante o período considerado, inclusive as parcelas do IPI, fretes, carretos e demais despesas que hajam onerado os custos, deduzindo-se do montante o valor do estoque final do período, pelo seu valor nominal, obtendo-se assim o custo das mercadorias vendidas, ao qual será agregado o percentual de margem de lucro estabelecido em regulamento;

"a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária: os percentuais previstos em regulamento;

b) alimentação e outras mercadorias fornecidas em restaurantes, lanchonetes, bares, cafés, sorveterias, hotéis, pensões, boates, cantinas e estabelecimentos similares: 100% (cem por cento);

c) perfumarias, jóias, artigos de armário, confecções, artefatos de tecidos e calçados: 60% (sessenta por cento);

d) ferragens, louças, vidros, material elétrico, eletrodomésticos e móveis: 40% (quarenta por cento);

e) tecidos: 25% (vinte e cinco por cento); legest_1996_7014_icmscomnotas.doc

f) gêneros alimentícios: 20% (vinte por cento);

g) outras mercadorias: 30% (trinta por cento);

Como não havia saídas registradas destas mercadorias, foi levado para o cálculo das omissões em um caso citado, o valor de R\$ 76.470,58, por aplicação de MVA de 30%, já que o preço disponível é o da aquisição. O mesmo ocorre com os itens apresentados à fl. 173 como o SISTEMA STONELIGHT DE TRATAMENTO DE CÁLCULOS, que segundo o recorrente teve base de cálculo em R\$ 210.648,15, mas que seria de R\$ 162.037,04.

De fato, não faz sentido o valor para efeito de cobrança do imposto devido pela omissão de saída, ser exatamente o preço de compra, como se o contribuinte vendesse o item sem qualquer lucro, daí que a legislação fala em "arbitramento" do valor de saída, mediante aplicação de MVA estimada em 30% para as mercadorias aqui apontadas.

Faço ainda o registro que foi concedido adiamento do julgamento para que a empresa pudesse apresentar provas dos comodatos e da incorporação ao ativo imobilizado de itens que foram autuados por saídas sem tributação, contudo a representante do contribuinte posteriormente comunicou que em contato com o setor contábil, todas as provas possíveis já haviam sido anexados ao processo.

Quanto às remessas em comodato, não comprovou documentalmente nem saída nem retorno. O que se conclui é que os argumentos quanto aos erros materiais não se comprovaram, mediante exame dos demonstrativos do levantamento quantitativo de estoque.

Quanto à multa aplicada de 100% e a alegação de constitucionalidade por efeito confiscatório, o próprio Auto de Infração, fl. 02 já apresenta quadro demonstrativo de redução de multas de até 90%, a depender do momento do reconhecimento e pagamento do valor lançado de ofício. Por outro lado, não há competência deste conselho de fazenda, para redução do valor da multa aplicada, nem de julgamento de argumentos relativos à eventual constitucionalidade no âmbito da legislação tributária.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Mantida a Decisão recorrida. Auto de Infração PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 299430.0015/22-0, lavrado contra **VIPMEDIC PRODUTOS MÉDICO-HOSPITALAR LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 315.359,60, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de fevereiro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS