

**A. I. Nº** - 206903.0017/24-4  
**AUTUADO** - DENTAL RUBI COMÉRCIO DE PRODUTOS ODONTOLÓGICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - RITA DE CASSIA MORAES IUNES  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 05/06/2025

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0103-03/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. A isenção prevista Convênio ICMS 126/2010 alcança todos os produtos ortopédicos e ortodônticos, independentemente de sua aplicação. Infração insubsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 21/06/2024, refere-se à exigência de R\$ 389.177,78 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 002.001.003: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Doação/bonificação sem tributação, nos meses de julho a outubro e dezembro de 2019; março, abril, junho, agosto, outubro e novembro de 2020. Valor do débito: R\$ 2.159,27.

Infração 02 – 002.001.003: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Operações com NFC-e, nos meses de junho de 2019 a dezembro de 2021. Valor do débito: R\$ 80.304,04.

Infração 03 – 002.001.003: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Operações com NF-e, nos meses de junho de 2019 a dezembro de 2021. Valor do débito: R\$ 306.714,47.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 32 a 46 do PAF. Inicialmente, requer que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Informa que foi intimado pelo DT-e, dia 05/07/2024, como pode ser auferido no PAF. Alega que o ato foi processado de forma irregular, com claro cerceamento do direito de defesa, na medida em que foram apresentados, como anexos (demonstrativos analíticos das apurações), arquivos não editáveis, ou seja, em “PDF imagem” (escaneados e transformados em imagens), impossibilitando a conversão e, conseqüentemente, a conferência das operações, com imensa quantidade de dados, de três exercícios (2019, 2020 e 2021), a fim de apurar se foram efetivamente registradas sem tributação, embora tributáveis.

Afirma que somente no dia 09/08/2024, conforme documento anexo, atendendo solicitação da empresa, a Autuante encaminhou os “arquivos editáveis” (em “Excel”), possibilitando, a partir daí, as necessárias análises, visando o regular exercício do direito de defesa. Portanto, na forma do art. 18, inciso II, do RPAF, c/c os arts. 8º, § 3º, 28, § 4º, II e 46, do mesmo Regulamento, alega que a intimação, realizada dia 05/07/2024, não pode ser considerada válida.

Acrescenta que na mesma ação fiscal foram lavrados mais três Autos de Infração (206903.0019/24-7, 206903.0016/24-8 e 206903.0018/24-0), potencializando as dificuldades impostas para as devidas conferências e apurações. Requer que seja declarada a nulidade do ato e que seja determinada a reabertura do prazo de defesa, declarando não ter mais necessidade de fornecimento das

planilhas analíticas, exceto se existir algum acréscimo aos elementos encaminhados, por *e-mail*, em 09/08/2024.

Ainda em preliminar, pede que seja declarada a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação às parcelas, listadas na “Infrações 02 e 03”, cujos fatos ocorreram até 30/06/2019, ou seja, mais de cinco anos depois da concretização do lançamento, pois a intimação, embora com o vício acima apontado, somente ocorreu em 05/07/2024. No particular, como consta do teor descritivo das ocorrências, as operações foram regularmente registradas, importando em concluir que os pagamentos mensais foram realizados, mesmo que, por ventura, determinadas operações, por entendimento da empresa, não tenham sido computadas.

Em relação aos valores relativos ao mês de junho/19 (R\$ 1.816,05 e R\$ 6.416,25 – respectivamente das Infrações 02 e 03), alega que se aplica a jurisprudência consolidada no CONSEF, baseada, inclusive, no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0.

Quanto ao mérito, registra que embora prejudicado quanto ao prazo efetivamente concedido para defesa, já pode impugnar os valores cobrados, a título de “operações tributáveis como não tributáveis”, concernentes às três ocorrências citadas no AI, o que faz expressamente. No momento, dentro das limitações impostas, pode afirmar que as operações listadas nas “Infrações 01 a 03”, efetivamente não são tributáveis, pelo que é improcedente o lançamento.

Alega que os produtos constantes das planilhas analíticas, entregues no dia 09/08/24, em sua quase totalidade com NCM 9021.10.10, são isentos do ICMS, como já decidido reiteradamente pelo CONSEF, tudo consoante Acórdãos CJF 0301-11/15 (1ª CJF), 0081-12/21-VD (2ª CJF) e 0310-12/21-VD (2ª CJF), que homologaram julgados da 5ª JJF.

Menciona que tais produtos estão inseridos no art. 264, inciso XLIX, do RICMS/BA, em consonância com o Convênio ICMS 126, de 24 de setembro de 2010. Transcreve a ementa do Acórdão CJF nº 0301-11/15.

Ressalta que os Acórdãos CJF nºs. 0081-12/21-VD e 0310-12/21-VD, ambos da 2ª CJF, também tratam de idêntica matéria, inserida que foi no contexto de uma “auditoria de estoques”. Também transcreve o “VOTO da 5ª JJF”, proferido no Acórdão JJF nº 0135-05/15, eis que tais fundamentos foram integralmente acatados pela 1ª CJF, em “decisão unânime” e sem qualquer registro de “oposição da PGE/PROFIS”.

Dentro dos fundamentos acima transcritos, mesmo impedido, momentaneamente, de apontar outros erros acaso cometidos pela Autuante, afirma que o fator “isenção” é suficiente para determinar, ao menos, se não atendido o pleito de reabertura do prazo de defesa, determinar a exclusão de todos os produtos com isenção oriundo no Convênio 47/97, que veio a ser ratificado e complementado pelo Convênio 126/10, prevendo a isenção para próteses, suas partes e acessórios, indicando “outros: artigos e aparelhos para fraturas: e “partes e acessórios de ortopedia e outros”, conforme tabela que elaborou à fl. 46 do PAF.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de documentos e demonstrações, e revisão, na base documental, visando apurar a inclusão de mercadorias isentas do ICMS, pede a nulidade da intimação realizada dia 05/07/2024, reabertura do prazo de defesa e, ao final, a nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

A Autuante presta informação fiscal às fls. 62 a 66 dos autos. Preliminarmente, informa que todo o trabalho foi baseado na EFD (Escrituração Fiscal Digital) do contribuinte, nas notas fiscais eletrônicas recebidas/emitidas e nas informações constantes dos sistemas da SEFAZ/BA. Os livros e documentos válidos são os constantes na Escrituração Fiscal Digital, conforme preceitua o art. 247 do RICMS/BA2012 c/c Convênio ICMS 143/06.

Quanto à preliminar de nulidade da intimação, esclarece que independentemente dos erros/omissões, não há o que se falar em nulidade, visto que conforme previsto no § 1º do art. 18, do RPAF-BA, Decreto 7629/1999, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de

exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal".

Registra que ao contrário do afirmado pela Defesa, os anexos encaminhados via DT-e no dia 05/07/2024 não eram arquivos não editáveis, mas, com exceção do Auto de Infração (este, sim, escaneado e transformado em Imagem), os demais demonstrativos estavam em formato PDF de forma editável, podendo realizar pesquisas, e até mesmo conversão (conforme pode ser verificado na mídia CD, à fl. 24).

Esclarece, também, que a solicitação feita pelo contribuinte dos arquivos em formato "Excel" ocorreu somente no dia 07/08/2024 (fl. 54), sendo devidamente atendida no dia 09/08/2024, conforme a própria defesa confirma.

Pelos motivos acima expostos, entende que não deve prevalecer a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Menciona que, ainda em preliminar, o Defendente, solicita o reconhecimento da extinção parcial do crédito tributário relativo aos períodos até 30/06/2019, visto que a ciência do lançamento ocorreu em 05/07/2024.

Transcreve o art. 173, I do CTN e afirma que em relação ao Fato Gerador ocorrido no exercício de 2019 teriam 5 (cinco) anos a contar do dia 01/01/2020 e a decadência ocorreria somente em 01/01/2025.

Diz que a ciência do resultado da fiscalização ocorreu em 05/07/2024, portanto, não houve a perda do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário sobre o ICMS com Fato Gerador ocorrido no exercício de 2019.

Quanto a perda do direito de constituir o crédito tributário por já ter ocorrido o prazo de 5 (cinco) anos para a homologação do exercício de 2019, informa que:

O lançamento por homologação se perfaz quando a Administração Fazendária anui com o cálculo da exação efetuada pelo contribuinte. O sujeito passivo declara o valor devido e o fisco o homologa.

No lançamento por homologação é dever do contribuinte apurar o montante devido e realizar seu pagamento sem intervenção da Administração Fazendária. É uma forma de transferir a responsabilidade para o sujeito passivo sem que o Fisco intervenha no lançamento. O contribuinte passa a calcular por conta da lei a exação devida.

No que concerne ao conceito de lançamento por homologação, é válido trazer à baila os ensinamentos de Hugo de Brito Machado (2006, p. 195) que conceitua da seguinte forma:

"Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa (CTN, art. 150)".

Combinando o § 4º do art. 150 com Inc. I do Art. 173 do CTN, afirma que a direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Conclui: se não houve pagamento ou se o pagamento foi a menor vai para a regra geral, pois se não pagou não há o que homologar, caindo assim na regra do art. 173, I, CTN.

Quanto ao mérito, diz que o Defendente alega que os itens da nota fiscal são isentos. Entende que tal alegação não pode prevalecer, porque são produtos ortodônticos, não amparados pelo inciso XLIX, do Art. 264, do RICMS/BA c/c Convênio ICMS 126/10.



Diante de todo o exposto, solicita a procedência total do auto de infração. Diz que procedeu de acordo com as normas de Auditoria, com a certeza de ter dirimido quaisquer dúvidas sobre a ação fiscal executada, reafirma o trabalho executado e solicita que sejam julgadas totalmente procedentes as infrações 01, 02 e 03.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA Nº 11.026.

## VOTO

O Defendente informou que somente no dia 09/08/2024, atendendo solicitação da empresa, a Autuante encaminhou os “arquivos editáveis” (em “Excel”), possibilitando, a partir daí, as necessárias análises, visando o regular exercício do direito de defesa. Portanto, na forma do art. 18, inciso II, do RPAF, c/c os arts. 8º, § 3º, 28, § 4º, II e 46, do mesmo Regulamento, alegou que a intimação, realizada no dia 05/07/2024, não pode ser considerada válida.

Requeru que fosse declarada a nulidade do ato e determinada a reabertura do prazo de defesa, declarando não ter mais necessidade de fornecimento das planilhas analíticas, exceto se existir algum acréscimo aos elementos encaminhados, por *e-mail*, em 09/08/2024.

Observo que conforme § 3º do art. 8º do RPAF-BA, *“as peças processuais como defesa, informação fiscal, diligências, perícias, recursos, parecer da Procuradoria Geral do Estado e outras manifestações do contribuinte e do autuante, bem como os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, autuado e diligentes ou peritos, referentes a processo administrativo fiscal, deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo em formato texto ou tabela, conforme o caso, onde conste cópia exata da peça apresentada”*.

Na intimação para ciência do Auto de Infração consta a informação de que acompanha cópias do Auto de Infração, demonstrativos e demais documentos relacionados ao débito nos termos do referido dispositivo regulamentar (§ 3º do art. 8º do RPAF-BA).

Vale acrescentar que de acordo com as informações da Autuante “ao contrário do afirmado pela Defesa, os anexos encaminhados via DT-e no dia 05/07/2024 não eram arquivos não editáveis, mas, com exceção do Auto de Infração (este, sim, escaneado e transformado em Imagem), os demais demonstrativos estavam em formato PDF de forma editável, podendo realizar pesquisas, e até mesmo conversão (conforme pode ser verificado na mídia CD, à fl. 24)”.

Esclareceu, também, que a solicitação feita pelo contribuinte dos arquivos em formato “Excel” ocorreu somente no dia 07/08/2024 (fl. 54), sendo devidamente atendida no dia 09/08/2024, conforme a própria Defesa confirma.

Não acato a solicitação do Autuado, que apresentou impugnação demonstrando seu inconformismo com a exigência fiscal e interesse em apresentar provas de suas alegações, declarando “não ter mais necessidade de fornecimento das planilhas analíticas, exceto se existir algum acréscimo aos elementos já encaminhados”. Assim, em nome da verdade material, da garantia de ampla defesa, e com base nos princípios da razoabilidade, da eficácia e da economia processual, deve ser apreciada a defesa apresentada e efetuado o necessário julgamento.

Ainda em preliminar, o Defendente requereu que fosse decretada a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação às parcelas, listadas na “Infrações 02 e 03”, cujos fatos ocorreram até 30/06/2019, ou seja, mais de cinco anos depois da concretização do lançamento, pois a intimação, embora com o vício acima apontado, somente ocorreu em 05/07/2024.

Em relação aos valores relativos ao mês de junho/19 (R\$ 1.816,05 e R\$ 6.416,25 – das Infrações 02 e 03, respectivamente), alegou que se aplica a jurisprudência consolidada no CONSEF, baseada, inclusive, no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “*O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

O § 4º estabelece que, “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

O entendimento firmado neste CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

No caso em exame, foi apurado pela Autuante que o Contribuinte praticou operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Portanto, considerando são operações declaradas pelo Autuado em sua escrituração fiscal, o Fisco deveria efetuar verificação da regularidade da referida escrituração fiscal declarada pelo contribuinte, respeitado o prazo decadencial. Dessa forma, embora não tenha sido recolhido o imposto, foram lançados documentos fiscais na escrita fiscal, o que possibilitou a Fiscalização apurar mês a mês os valores que deveriam ser tributados.

Vale ressaltar que conforme Súmula nº 12 deste CONSEF, “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração*”.

No presente processo constam os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2019 e o Auto de Infração foi lavrado em 21/06/2024, tendo como data de ciência 05/07/2024 (fl. 28 do PAF). Neste caso, considerando a aplicação do § 4º, do art. 150, do CTN, operou-se a decadência em relação aos valores relativos ao mês de junho/19 (R\$ 1.816,05 e R\$ 6.416,25 das Infrações 02 e 03, respectivamente), ficando reduzido o débito originalmente lançado.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (Infrações 01, 02 e 03).

O Defendente alegou que os produtos constantes das planilhas analíticas, entregues no dia 09/08/24, em sua quase totalidade com NCM 9021.10.10, são isentos do ICMS, como já decidido reiteradamente pelo CONSEF, tudo consoante Acórdãos CJF 0301-11/15 (1ª CJF), 0081-12/21-VD (2ª CJF) e 0310-12/21-VD (2ª CJF), que homologaram julgados da 5ª JJF.

Mencionou que tais produtos estão inseridos no art. 264, inciso XLIX, do RICMS/BA, em consonância com o Convênio ICMS 126, de 24 de setembro de 2010.

Na Informação Fiscal, a Autuante apresentou o entendimento de que não pode prevalecer tal alegação, porque são produtos ortodônticos, não amparados pelo inciso XLIX, do Art. 264, do RICMS/BA (abaixo reproduzido) c/c Convênio ICMS 126/10.

RICMS/BA/2012:

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

[...]

XLIX – as saídas dos produtos para uso ou atendimento de deficientes físicos indicados no Conv. ICMS 126/10, sendo que a manutenção de crédito somente se aplica às entradas dos insumos e aos serviços tomados para emprego na fabricação dos produtos de que trata o acordo interestadual;

O Convênio ICMS 126/2010 concede isenção do ICMS às operações com artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas e outros que especifica, estabelecendo na Cláusula primeira:

Cláusula primeira: Ficam isentas do ICMS as operações com as mercadorias a seguir indicadas com respectivas classificações da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM:

[...]

IV - próteses articulares e outros aparelhos de ortopedia ou para fraturas:

a) próteses articulares:

1. femurais, 9021.31.10;

2. mioelétricas, 9021.31.20;

3. outras, 9021.31.90;

b) outros:

1. artigos e aparelhos ortopédicos, 9021.10.10;

...

Os aparelhos ortodônticos são utilizados na movimentação dos dentes e os ortopédicos trabalham com os ossos da mandíbula. A ortopedia seria correção desarmônicas entre as bases ósseas, enquanto a ortodontia seria direcionada à correção da posição dos ossos.

De acordo com a decisão proferida no Acórdão CJF Nº 0301-11/15, consta a seguinte ementa:

*EMENTA: ICMS. SAÍDAS DE PRODUTOS ORTOPÉDICOS. CONVÊNIOS 47/97 E 126/2010. ISENÇÃO. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA NA NCM, COMPETÊNCIA DA SRF. A isenção prevista nos Convênios ICMS 47/97 e 126/2010 alcança todos os produtos ortopédicos, gênero do qual os produtos ortodônticos são espécies, independentemente de em quem estes serão aplicação. Compete exclusivamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRF proceder à classificação das mercadorias na mercadoria. Necessidade de conferir aos dispositivos regulamentares interpretação conforme às normas que lhes são hierarquicamente superiores.*

Como ressaltou o Defendente, matéria da mesma natureza e de idêntico teor deste PAF foi enfrentada pela 5ª JJF (Acórdão JJF nº 0135-05/15,) e pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, conforme Acórdão CJF Nº 0069-12/22-VD, do qual foi reproduzida a ementa. Tomo as decisões citadas pelo Impugnante (inclusive o Acórdão CJF Nº 0301-11/15) como paradigmas em relação ao caso em exame, haja vista que se trata de situação idêntica da autuação em tela.

Dessa forma, se conclui que a isenção prevista Convênio ICMS 126/2010 alcança todos os produtos ortopédicos e ortodônticos, independentemente de sua aplicação.

Por tudo o quanto aduzido neste voto, afigura-se demonstrado que não ficou caracterizado o cometimento das infrações imputadas ao Autuado. Nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, não restou comprovada a acusação fiscal, de acordo com as normas que regem as matérias tratadas na autuação fiscal. Infrações 01 a 03 insubsistentes.

O Defendente requer que, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99,

e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206903.0017/24-4, lavrado contra **DENTAL RUBI COMÉRCIO DE PRODUTOS ODONTOLÓGICOS LTDA.**

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” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2025

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADOR



**A. I. Nº** - 206903.0017/24-4  
**AUTUADO** - DENTAL RUBI COMÉRCIO DE PRODUTOS ODONTOLÓGICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - RITA DE CASSIA MORAES IUNES  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 05/06/2025

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0103-03/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. A isenção prevista Convênio ICMS 126/2010 alcança todos os produtos ortopédicos e ortodônticos, independentemente de sua aplicação. Infração insubsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 21/06/2024, refere-se à exigência de R\$ 389.177,78 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 002.001.003: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Doação/bonificação sem tributação, nos meses de julho a outubro e dezembro de 2019; março, abril, junho, agosto, outubro e novembro de 2020. Valor do débito: R\$ 2.159,27.

Infração 02 – 002.001.003: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Operações com NFC-e, nos meses de junho de 2019 a dezembro de 2021. Valor do débito: R\$ 80.304,04.

Infração 03 – 002.001.003: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Operações com NF-e, nos meses de junho de 2019 a dezembro de 2021. Valor do débito: R\$ 306.714,47.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 32 a 46 do PAF. Inicialmente, requer que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Informa que foi intimado pelo DT-e, dia 05/07/2024, como pode ser auferido no PAF. Alega que o ato foi processado de forma irregular, com claro cerceamento do direito de defesa, na medida em que foram apresentados, como anexos (demonstrativos analíticos das apurações), arquivos não editáveis, ou seja, em “PDF imagem” (escaneados e transformados em imagens), impossibilitando a conversão e, conseqüentemente, a conferência das operações, com imensa quantidade de dados, de três exercícios (2019, 2020 e 2021), a fim de apurar se foram efetivamente registradas sem tributação, embora tributáveis.

Afirma que somente no dia 09/08/2024, conforme documento anexo, atendendo solicitação da empresa, a Autuante encaminhou os “arquivos editáveis” (em “Excel”), possibilitando, a partir daí, as necessárias análises, visando o regular exercício do direito de defesa. Portanto, na forma do art. 18, inciso II, do RPAF, c/c os arts. 8º, § 3º, 28, § 4º, II e 46, do mesmo Regulamento, alega que a intimação, realizada dia 05/07/2024, não pode ser considerada válida.

Acrescenta que na mesma ação fiscal foram lavrados mais três Autos de Infração (206903.0019/24-7, 206903.0016/24-8 e 206903.0018/24-0), potencializando as dificuldades impostas para as devidas conferências e apurações. Requer que seja declarada a nulidade do ato e que seja determinada a reabertura do prazo de defesa, declarando não ter mais necessidade de fornecimento das



planilhas analíticas, exceto se existir algum acréscimo aos elementos encaminhados, por *e-mail*, em 09/08/2024.

Ainda em preliminar, pede que seja declarada a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação às parcelas, listadas na “Infrações 02 e 03”, cujos fatos ocorreram até 30/06/2019, ou seja, mais de cinco anos depois da concretização do lançamento, pois a intimação, embora com o vício acima apontado, somente ocorreu em 05/07/2024. No particular, como consta do teor descritivo das ocorrências, as operações foram regularmente registradas, importando em concluir que os pagamentos mensais foram realizados, mesmo que, por ventura, determinadas operações, por entendimento da empresa, não tenham sido computadas.

Em relação aos valores relativos ao mês de junho/19 (R\$ 1.816,05 e R\$ 6.416,25 – respectivamente das Infrações 02 e 03), alega que se aplica a jurisprudência consolidada no CONSEF, baseada, inclusive, no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0.

Quanto ao mérito, registra que embora prejudicado quanto ao prazo efetivamente concedido para defesa, já pode impugnar os valores cobrados, a título de “operações tributáveis como não tributáveis”, concernentes às três ocorrências citadas no AI, o que faz expressamente. No momento, dentro das limitações impostas, pode afirmar que as operações listadas nas “Infrações 01 a 03”, efetivamente não são tributáveis, pelo que é improcedente o lançamento.

Alega que os produtos constantes das planilhas analíticas, entregues no dia 09/08/24, em sua quase totalidade com NCM 9021.10.10, são isentos do ICMS, como já decidido reiteradamente pelo CONSEF, tudo consoante Acórdãos CJF 0301-11/15 (1ª CJF), 0081-12/21-VD (2ª CJF) e 0310-12/21-VD (2ª CJF), que homologaram julgados da 5ª JJF.

Menciona que tais produtos estão inseridos no art. 264, inciso XLIX, do RICMS/BA, em consonância com o Convênio ICMS 126, de 24 de setembro de 2010. Transcreve a ementa do Acórdão CJF nº 0301-11/15.

Ressalta que os Acórdãos CJF nºs. 0081-12/21-VD e 0310-12/21-VD, ambos da 2ª CJF, também tratam de idêntica matéria, inserida que foi no contexto de uma “auditoria de estoques”. Também transcreve o “VOTO da 5ª JJF”, proferido no Acórdão JJF nº 0135-05/15, eis que tais fundamentos foram integralmente acatados pela 1ª CJF, em “decisão unânime” e sem qualquer registro de “oposição da PGE/PROFIS”.

Dentro dos fundamentos acima transcritos, mesmo impedido, momentaneamente, de apontar outros erros acaso cometidos pela Autuante, afirma que o fator “isenção” é suficiente para determinar, ao menos, se não atendido o pleito de reabertura do prazo de defesa, determinar a exclusão de todos os produtos com isenção oriundo no Convênio 47/97, que veio a ser ratificado e complementado pelo Convênio 126/10, prevendo a isenção para próteses, suas partes e acessórios, indicando “outros: artigos e aparelhos para fraturas: e “partes e acessórios de ortopedia e outros”, conforme tabela que elaborou à fl. 46 do PAF.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de documentos e demonstrações, e revisão, na base documental, visando apurar a inclusão de mercadorias isentas do ICMS, pede a nulidade da intimação realizada dia 05/07/2024, reabertura do prazo de defesa e, ao final, a nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

A Autuante presta informação fiscal às fls. 62 a 66 dos autos. Preliminarmente, informa que todo o trabalho foi baseado na EFD (Escrituração Fiscal Digital) do contribuinte, nas notas fiscais eletrônicas recebidas/emitidas e nas informações constantes dos sistemas da SEFAZ/BA. Os livros e documentos válidos são os constantes na Escrituração Fiscal Digital, conforme preceitua o art. 247 do RICMS/BA2012 c/c Convênio ICMS 143/06.

Quanto à preliminar de nulidade da intimação, esclarece que independentemente dos erros/omissões, não há o que se falar em nulidade, visto que conforme previsto no § 1º do art. 18, do RPAF-BA, Decreto 7629/1999, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de

exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal".

Registra que ao contrário do afirmado pela Defesa, os anexos encaminhados via DT-e no dia 05/07/2024 não eram arquivos não editáveis, mas, com exceção do Auto de Infração (este, sim, escaneado e transformado em Imagem), os demais demonstrativos estavam em formato PDF de forma editável, podendo realizar pesquisas, e até mesmo conversão (conforme pode ser verificado na mídia CD, à fl. 24).

Esclarece, também, que a solicitação feita pelo contribuinte dos arquivos em formato "Excel" ocorreu somente no dia 07/08/2024 (fl. 54), sendo devidamente atendida no dia 09/08/2024, conforme a própria defesa confirma.

Pelos motivos acima expostos, entende que não deve prevalecer a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Menciona que, ainda em preliminar, o Defendente, solicita o reconhecimento da extinção parcial do crédito tributário relativo aos períodos até 30/06/2019, visto que a ciência do lançamento ocorreu em 05/07/2024.

Transcreve o art. 173, I do CTN e afirma que em relação ao Fato Gerador ocorrido no exercício de 2019 teriam 5 (cinco) anos a contar do dia 01/01/2020 e a decadência ocorreria somente em 01/01/2025.

Diz que a ciência do resultado da fiscalização ocorreu em 05/07/2024, portanto, não houve a perda do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário sobre o ICMS com Fato Gerador ocorrido no exercício de 2019.

Quanto a perda do direito de constituir o crédito tributário por já ter ocorrido o prazo de 5 (cinco) anos para a homologação do exercício de 2019, informa que:

O lançamento por homologação se perfaz quando a Administração Fazendária anui com o cálculo da exação efetuada pelo contribuinte. O sujeito passivo declara o valor devido e o fisco o homologa.

No lançamento por homologação é dever do contribuinte apurar o montante devido e realizar seu pagamento sem intervenção da Administração Fazendária. É uma forma de transferir a responsabilidade para o sujeito passivo sem que o Fisco intervenha no lançamento. O contribuinte passa a calcular por conta da lei a exação devida.

No que concerne ao conceito de lançamento por homologação, é válido trazer à baila os ensinamentos de Hugo de Brito Machado (2006, p. 195) que conceitua da seguinte forma:

"Por homologação é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente a homologa (CTN, art. 150)".

Combinando o § 4º do art. 150 com Inc. I do Art. 173 do CTN, afirma que a direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Conclui: se não houve pagamento ou se o pagamento foi a menor vai para a regra geral, pois se não pagou não há o que homologar, caindo assim na regra do art. 173, I, CTN.

Quanto ao mérito, diz que o Defendente alega que os itens da nota fiscal são isentos. Entende que tal alegação não pode prevalecer, porque são produtos ortodônticos, não amparados pelo inciso XLIX, do Art. 264, do RICMS/BA c/c Convênio ICMS 126/10.

Diante de todo o exposto, solicita a procedência total do auto de infração. Diz que procedeu de acordo com as normas de Auditoria, com a certeza de ter dirimido quaisquer dúvidas sobre a ação fiscal executada, reafirma o trabalho executado e solicita que sejam julgadas totalmente procedentes as infrações 01, 02 e 03.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB-BA Nº 11.026.

## VOTO

O Defendente informou que somente no dia 09/08/2024, atendendo solicitação da empresa, a Autuante encaminhou os “arquivos editáveis” (em “Excel”), possibilitando, a partir daí, as necessárias análises, visando o regular exercício do direito de defesa. Portanto, na forma do art. 18, inciso II, do RPAF, c/c os arts. 8º, § 3º, 28, § 4º, II e 46, do mesmo Regulamento, alegou que a intimação, realizada no dia 05/07/2024, não pode ser considerada válida.

Requeru que fosse declarada a nulidade do ato e determinada a reabertura do prazo de defesa, declarando não ter mais necessidade de fornecimento das planilhas analíticas, exceto se existir algum acréscimo aos elementos encaminhados, por *e-mail*, em 09/08/2024.

Observo que conforme § 3º do art. 8º do RPAF-BA, *“as peças processuais como defesa, informação fiscal, diligências, perícias, recursos, parecer da Procuradoria Geral do Estado e outras manifestações do contribuinte e do autuante, bem como os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, autuado e diligentes ou peritos, referentes a processo administrativo fiscal, deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo em formato texto ou tabela, conforme o caso, onde conste cópia exata da peça apresentada”*.

Na intimação para ciência do Auto de Infração consta a informação de que acompanha cópias do Auto de Infração, demonstrativos e demais documentos relacionados ao débito nos termos do referido dispositivo regulamentar (§ 3º do art. 8º do RPAF-BA).

Vale acrescentar que de acordo com as informações da Autuante “ao contrário do afirmado pela Defesa, os anexos encaminhados via DT-e no dia 05/07/2024 não eram arquivos não editáveis, mas, com exceção do Auto de Infração (este, sim, escaneado e transformado em Imagem), os demais demonstrativos estavam em formato PDF de forma editável, podendo realizar pesquisas, e até mesmo conversão (conforme pode ser verificado na mídia CD, à fl. 24)”.

Esclareceu, também, que a solicitação feita pelo contribuinte dos arquivos em formato “Excel” ocorreu somente no dia 07/08/2024 (fl. 54), sendo devidamente atendida no dia 09/08/2024, conforme a própria Defesa confirma.

Não acato a solicitação do Autuado, que apresentou impugnação demonstrando seu inconformismo com a exigência fiscal e interesse em apresentar provas de suas alegações, declarando “não ter mais necessidade de fornecimento das planilhas analíticas, exceto se existir algum acréscimo aos elementos já encaminhados”. Assim, em nome da verdade material, da garantia de ampla defesa, e com base nos princípios da razoabilidade, da eficácia e da economia processual, deve ser apreciada a defesa apresentada e efetuado o necessário julgamento.

Ainda em preliminar, o Defendente requereu que fosse decretada a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação às parcelas, listadas na “Infrações 02 e 03”, cujos fatos ocorreram até 30/06/2019, ou seja, mais de cinco anos depois da concretização do lançamento, pois a intimação, embora com o vício acima apontado, somente ocorreu em 05/07/2024.

Em relação aos valores relativos ao mês de junho/19 (R\$ 1.816,05 e R\$ 6.416,25 – das Infrações 02 e 03, respectivamente), alegou que se aplica a jurisprudência consolidada no CONSEF, baseada, inclusive, no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0.



Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “*O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*”.

O § 4º estabelece que, “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

O entendimento firmado neste CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

No caso em exame, foi apurado pela Autuante que o Contribuinte praticou operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Portanto, considerando são operações declaradas pelo Autuado em sua escrituração fiscal, o Fisco deveria efetuar verificação da regularidade da referida escrituração fiscal declarada pelo contribuinte, respeitado o prazo decadencial. Dessa forma, embora não tenha sido recolhido o imposto, foram lançados documentos fiscais na escrita fiscal, o que possibilitou a Fiscalização apurar mês a mês os valores que deveriam ser tributados.

Vale ressaltar que conforme Súmula nº 12 deste CONSEF, “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração*”.

No presente processo constam os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2019 e o Auto de Infração foi lavrado em 21/06/2024, tendo como data de ciência 05/07/2024 (fl. 28 do PAF). Neste caso, considerando a aplicação do § 4º, do art. 150, do CTN, operou-se a decadência em relação aos valores relativos ao mês de junho/19 (R\$ 1.816,05 e R\$ 6.416,25 das Infrações 02 e 03, respectivamente), ficando reduzido o débito originalmente lançado.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (Infrações 01, 02 e 03).

O Defendente alegou que os produtos constantes das planilhas analíticas, entregues no dia 09/08/24, em sua quase totalidade com NCM 9021.10.10, são isentos do ICMS, como já decidido reiteradamente pelo CONSEF, tudo consoante Acórdãos CJF 0301-11/15 (1ª CJF), 0081-12/21-VD (2ª CJF) e 0310-12/21-VD (2ª CJF), que homologaram julgados da 5ª JJF.

Mencionou que tais produtos estão inseridos no art. 264, inciso XLIX, do RICMS/BA, em consonância com o Convênio ICMS 126, de 24 de setembro de 2010.

Na Informação Fiscal, a Autuante apresentou o entendimento de que não pode prevalecer tal alegação, porque são produtos ortodônticos, não amparados pelo inciso XLIX, do Art. 264, do RICMS/BA (abaixo reproduzido) c/c Convênio ICMS 126/10.

RICMS/BA/2012:

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:



[...]

XLIX – as saídas dos produtos para uso ou atendimento de deficientes físicos indicados no Conv. ICMS 126/10, sendo que a manutenção de crédito somente se aplica às entradas dos insumos e aos serviços tomados para emprego na fabricação dos produtos de que trata o acordo interestadual;

O Convênio ICMS 126/2010 concede isenção do ICMS às operações com artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas e outros que especifica, estabelecendo na Cláusula primeira:

Cláusula primeira: Ficam isentas do ICMS as operações com as mercadorias a seguir indicadas com respectivas classificações da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM:

[...]

IV - próteses articulares e outros aparelhos de ortopedia ou para fraturas:

a) próteses articulares:

1. femurais, 9021.31.10;

2. mioelétricas, 9021.31.20;

3. outras, 9021.31.90;

b) outros:

1. artigos e aparelhos ortopédicos, 9021.10.10;

...

Os aparelhos ortodônticos são utilizados na movimentação dos dentes e os ortopédicos trabalham com os ossos da mandíbula. A ortopedia seria correção desarmônicas entre as bases ósseas, enquanto a ortodontia seria direcionada à correção da posição dos ossos.

De acordo com a decisão proferida no Acórdão CJF Nº 0301-11/15, consta a seguinte ementa:

*EMENTA: ICMS. SAÍDAS DE PRODUTOS ORTOPÉDICOS. CONVÊNIOS 47/97 E 126/2010. ISENÇÃO. CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIA NA NCM, COMPETÊNCIA DA SRF. A isenção prevista nos Convênios ICMS 47/97 e 126/2010 alcança todos os produtos ortopédicos, gênero do qual os produtos ortodônticos são espécies, independentemente de em quem estes serão aplicação. Compete exclusivamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRF proceder à classificação das mercadorias na mercadoria. Necessidade de conferir aos dispositivos regulamentares interpretação conforme às normas que lhes são hierarquicamente superiores.*

Como ressaltou o Defendente, matéria da mesma natureza e de idêntico teor deste PAF foi enfrentada pela 5ª JJF (Acórdão JJF nº 0135-05/15,) e pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, conforme Acórdão CJF Nº 0069-12/22-VD, do qual foi reproduzida a ementa. Tomo as decisões citadas pelo Impugnante (inclusive o Acórdão CJF Nº 0301-11/15) como paradigmas em relação ao caso em exame, haja vista que se trata de situação idêntica da autuação em tela.

Dessa forma, se conclui que a isenção prevista Convênio ICMS 126/2010 alcança todos os produtos ortopédicos e ortodônticos, independentemente de sua aplicação.

Por tudo o quanto aduzido neste voto, afigura-se demonstrado que não ficou caracterizado o cometimento das infrações imputadas ao Autuado. Nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, não restou comprovada a acusação fiscal, de acordo com as normas que regem as matérias tratadas na autuação fiscal. Infrações 01 a 03 insubsistentes.

O Defendente requer que, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99,

e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206903.0017/24-4, lavrado contra **DENTAL RUBI COMÉRCIO DE PRODUTOS ODONTOLÓGICOS LTDA.**

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” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2025

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADOR