

**A. I.** - 207098.0004/17-0  
**AUTUADA** - SUZANO PAPEL E CELULOSE S. A.  
**AUTUANTE** - ADEMILSON BARNABÉ DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 27.02.2018

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 006-04/18**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL.** a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS COMPROVANTES DO DIREITO. Não foram acostados aos autos os documentos fiscais que comprovem o regular direito ao uso do crédito fiscal, sequer a prova de que o estabelecimento que forneceu o crédito tinha saldo para tal. Infração subsistente. **2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO.** A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. **3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.** A falta de argumentos de defesa consistentes e da prova material implica na manutenção da autuação. Não acolhidas as preliminares aventadas. Arguição de decadência negada. Aplicação do artigo 173 do CTN para efeito de contagem de prazo. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de junho de 2017 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$117.329,02, além de multas de 60% e 100% pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.80.** Utilizou indevidamente crédito fiscal transferido de forma irregular de estabelecimento de outra empresa, constando a informação de que *“O contribuinte lançou em seu Registro de Apuração de ICMS -EFD, o valor de transferência de saldo devedor – BA, como outros créditos, no mês de outubro de 2012, sem a comprovação do respectivo documento fiscal, conforme demonstrativo constante do Anexo 01”*. Totaliza a mesma R\$68.682,46, sendo a ocorrência datada de outubro de 2012, sugerida multa de 60%.

Infração 02. **04.05.04.** Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saída de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, totalizando R\$24.178,57, no exercício de 2012, bem como multa de 100%.

**Infração 03. 07.02.03.** Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de julho a dezembro de 2012, no montante de R\$24.467,99, além da multa de 60%.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 107 a 126, onde argui em sua defesa, que o lançamento não pode prosperar, posto ser absolutamente precário, tendo em vista que a fiscalização sequer analisou as operações envolvidas, as quais foram feitas em estrita observância à legislação fiscal.

Aborda a seguir, tópico relativo à precariedade do trabalho fiscal, com violação do seu direito à ampla defesa e ao contraditório, uma vez ser cediço, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), cabe à autoridade administrativa o dever de constituir o crédito tributário por meio de lançamento, assim entendido como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade cabível, consoante transcrição.

Neste sentido, aponta que para que se tenha um lançamento válido, é imperioso concluir pela necessidade de restar comprovada a ocorrência do fato gerador do tributo exigido, sob pena de ser tal lançamento absolutamente nulo, sendo exatamente o que se verifica no caso em tela, haja vista que, facilmente, se constata que o autuante sequer analisou as operações realizadas, objeto do presente Auto de Infração, ainda, a Fiscalização, em total desrespeito aos seus Administrados, se utilizou de informações e documentos relativos a período já atingido pela decadência.

Analisando o lançamento fiscal, o que se percebe é que a Fiscalização simplesmente lhe repassou todo o trabalho de analisar as operações fiscalizadas, algumas inclusive já atingidas pelo perecimento do direito de ação da Fazenda Nacional, e com base nos que denomina “absurdos aqui presenciados”, se vê na obrigação de dizer o óbvio: quem tem o dever de fiscalizar e lançar corretamente qualquer acusação fiscal é a Administração Fazendária.

Admitir o contrário, assevera, seria permitir que a Fiscalização simplesmente autuasse todas as operações dos contribuintes, dando a estes o trabalho de se defender e indicar quais operações realmente não estão em conformidade com a legislação, exatamente o que se verificou no caso em tela.

Fala ser verdade que o lançamento sempre presume a existência de veracidade das alegações e da boa-fé da Administração Fazendária. Mas, uma vez comprovado, como ocorre, que a Fiscalização sequer analisou de fato as operações realizadas, não se pode admitir que esta tenha o trabalho de analisar todas as suas operações, de forma a comprovar a legalidade de todas as suas operações, em uma clara inversão do ônus da prova.

Ou seja, aduz estar toda a autuação baseada em fundamento legais e fáticos absolutamente alheios à realidade dos fatos, simplesmente porque a Fiscalização não analisou as operações realizadas, o que é seu dever legal nos termos da legislação tributária.

Frisa que aqui não se pode admitir que faça prova negativa de todas as acusações que lhe foram impostas, até mesmo porque esta não tem condições de saber o que realmente lhe foi imputado, se todos os fundamentos legais e fáticos indicados pela Fiscalização estão equivocados, e admitir-se o contrário seria permitir que a Fiscalização simplesmente não faça seu dever legal, atribuindo ao contribuinte, o dever de se defender de uma situação que está em completa concordância com a legislação tributária.

Ressalta que o que se vê no caso em tela é absolutamente diferente de um simples equívoco por parte da Fiscalização, que poderia ser facilmente contra argumentado, e neste caso, o lançamento por completo está eivado de nulidade, porque não está lastreado nas provas reais, não indica a obrigação tributária correta, se vale de documentação fora do prazo de guarda e, por consequência, exige crédito tributário absolutamente indevido. Na verdade, vê-se que não há

qualquer margem de segurança acerca do *quantum debeatur* apurado pela Fiscalização, a qual apenas encaminhou uma série de planilhas com as notas fiscais, tidas como em desacordo com a legislação em regência, não restando dúvidas, afirma, acerca da nulidade do lançamento fiscal ora combatido, ante a total precariedade do trabalho fiscal por não ter sequer analisado as operações fiscalizadas, conforme será pormenorizado adiante.

Quanto ao mérito da infração 01, inicialmente aponta que a descrição da mesma foi feita de forma lacônica, ao tempo em que ressalta que, na qualidade de uma das maiores empresas no ramo, detém um grande número de estabelecimentos em diversos municípios brasileiros, detendo, no Estado da Bahia, diversas filiais, as quais, em virtude da malha de suas operações, registra, regularmente, um grande volume de créditos de ICMS decorrente de sua atividade, os quais são devidamente escriturados em seus livros fiscais (sendo o registro de créditos, justamente, o que culminou na presente autuação).

Assim, quanto ao período em questão (outubro/2012), embora tenha escriturado de forma escoreita os seus créditos, no registro de apuração e livros fiscais de entrada do estabelecimento autuado (doc. 04), por um lapso, deixou de proceder à emissão de Nota Fiscal, nos termos do artigo 306 do Regulamento do ICMS/2012, e muito embora este fato tenha ocorrido, resta evidente que houve a correta escrituração no Livro de apuração do ICMS/2012, na forma do documento 04, não havendo nenhum prejuízo ao erário ou qualquer tipo de fraude ou simulação por sua parte.

Pontua que a própria Secretaria de Fazenda da Bahia, por meio de diversos Pareceres, tem entendido que, para que seja válida a transferência de créditos, tanto basta a sua devida escrituração, conforme reproduzido abaixo:

*Parecer 18252/2008: “Da análise do dispositivo supra, verifica-se que o estabelecimento transmitente deverá emitir Nota Fiscal de Transferência de Saldo Credor (CFOP 5.602), ou Transferência de Saldo Devedor (CFOP 5.605), conforme o caso, a qual será lançada no Registro de Apuração do ICMS de uso normal do transmitente, a débito, no item Outros Débitos, se a transferência for de saldo credor, com a anotação da expressão Transferência de Saldo Credor; ou a crédito, no item Outros Créditos’, no caso de transferência de saldo devedor, com a anotação da expressão Transferência de Saldo Devedor. O estabelecimento destinatário, por sua vez, também lançará a referida Nota de Transferência no seu Registro de Apuração do ICMS de uso regular a crédito, no item Outros Créditos, com a anotação Crédito acumulado (ou a débito, no item Outros Débitos’). De tudo exposto, conclui-se que a Nota Fiscal de ‘Transferência de Saldo Credor’, ou ‘Transferência de Saldo Credor’, conforme o caso, destinada a documentar a compensação do imposto entre estabelecimentos do mesmo titular, deverá ser escriturada apenas no Registro de Apuração de uso regular dos estabelecimentos envolvidos. O lançamento das Notas Fiscais de ‘Transferência de Saldo Credor’, ou ‘Transferência de Saldo Credor’ no Registro de Saídas do transmitente, ou no Registro de Entradas do destinatário, não é exigido pela legislação; entretanto, apenas para demonstrar a utilização sequencial da numeração dos documentos emitidos, o Consulente poderá mencionar o número dos referidos documentos fiscais, na coluna ‘observações, conforme previsto no RICMS-BA/97, art. 323”.*

*Parecer 01830/2011: em caso de transferência entre contribuintes distintos “(...) a transferência é condicionada ao exame fiscal quanto à existência e regularidade do crédito acumulado e à informação dos respectivos saldos na Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) apresentada pelo contribuinte; que após expedição do certificado, o contribuinte emite nota fiscal para dedução do saldo existente no Registro de Apuração do ICMS de uso especial”*

*Parecer 01540/2013: “Com relação à transferência interna de bem do ativo para estabelecimento do mesmo grupo empresarial, objeto da presente Consulta, ressalte-se que o que é transferido, de fato, é o saldo credor remanescente do CIAP do remetente, que passa a ficar vinculado ao CIAP do destinatário” e, “ainda, que na transferência do bem do ativo aqui tratada, a escrituração da baixa do crédito relativo à sua aquisição será feita pelo valor total, na coluna*

*“Saída ou Baixa” do quadro 2, e pelo valor proporcional ao período restante para completar o quinquênio, na coluna 7 – “Estorno por Saída ou Perda” – do quadro 3.”*

Assim, entende que as Notas Fiscais das operações de transferência percebem a característica de mera obrigação acessória, notando que ao arrepio da proporcionalidade entre a suposta infração e a capitulação da multa, esta foi feita no artigo 42, VII, “a”, da Lei Estadual 7.014/96, a qual fixa em 60% a penalidade pelo aproveitamento indevido do crédito fiscal, ressaltando que a presente situação não é a de aproveitamento indevido do crédito, visto que este é hígido, mas sim o lapso de emissão de Nota Fiscal, a qual reveste-se de obrigação de cunho acessório e que não representou em prejuízo ao erário.

Diz restar plenamente desproporcional e desarrazoada a penalização em tal porcentagem, caso se entenda que a ausência total de penalização seja impossível, o que se suscita apenas por amor ao debate, entende, após leitura detalhada dos dispositivos da Lei, que a penalidade deveria considerar proporcionalidade em face da gravidade da infração, ausência de capitulação específica e boa-fé em suas operações.

Considerando as três características acima, defende que a multa com maior identidade à situação de fato seria a penalidade prevista no artigo 42, XXII, sendo este o próprio entendimento da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual em julgamento de processo administrativo da própria empresa, o qual analisou situação idêntica à presente, a decisão restou ementada conforme transcrição da Ementa do Acórdão CJF 0140-12/16.

De forma a demonstrar o entendimento já adotado em situação análoga à presente, aproveita a oportunidade para acostar também, as decisões proferidas em 1ª e 2ª instância administrativa.

Quanto à segunda infração, fala que a quantidade de suposições e alegações sem embasamento acima beira o absurdo, não sendo possível entender o que ocorreu e tão pouco refutar a acusação fiscal, e ainda mais confusas do que a qualificação acima são as planilhas encaminhadas pelo Autuante para embasar o presente ponto, uma vez que as planilhas apresentam um sem-número de vícios, de tal sorte que não poderiam, em hipótese alguma, lastrear um lançamento fiscal.

Aponta, primeiramente, que, em decorrência do prazo quinquenal previsto no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional (“CTN”), operou-se a decadência para as situações anteriores à 03/07/2012 (cinco anos anteriores ao lançamento), de tal sorte, todas as operações anteriores à citada data devem ser sumariamente canceladas.

De forma a comprovar o quanto alegado, cite-se, de forma exemplificativa, as notas mencionadas no Anexo 02F e Anexo 02G e que também compuseram o Anexo 02 que consolidou a exigência:

Demonstrativo: Omiss. entr. apurada em levant. quant. de estoques - Lista de notas fiscais de entrada

NumDoc	Data	Item	Unid	Quant	FatConv	UnidInv	CtdInv	FatConvGrupo	UnidGrupoEstq	QuantConv	VlItem	VlDesc	VlLiqItem	PrgoUnit
8100249	PAPEL PAPERFECT OFFSET COML SUZANO													
152765	13/02/2012	001	KG	9.978,500	1	KG	9.978,500	1	N.Ag.	9.978,500	14.550,66	0,00	14.550,66	1,46
152768	14/02/2012	001	KG	22.808,000	1	KG	22.808,000	1	N.Ag.	22.808,000	33.258,66	0,00	33.258,66	1,46
156769	07/03/2012	001	KG	15.680,500	1	KG	15.680,500	1	N.Ag.	15.680,500	22.865,33	0,00	22.865,33	1,46
161773	05/04/2012	001	KG	4.276,500	1	KG	4.276,500	1	N.Ag.	4.276,500	6.236,00	0,00	6.236,00	1,46
165539	03/05/2012	001	KG	12.829,500	1	KG	12.829,500	1	N.Ag.	12.829,500	18.707,99	0,00	18.707,99	1,46
167008	14/05/2012	001	KG	7.127,500	1	KG	7.127,500	1	N.Ag.	7.127,500	10.393,33	0,00	10.393,33	1,46

Demonstrativo: Omiss. entr. apurada em levant. quant. de estoques - Lista de notas fiscais de saída

NumDoc	Data	Item	Unid	Quant	FatConv	UnidInv	QtdInv	FatConvGrupo	UnidGrupoEstq	QuantConv	VlItem	VlDesc	VlLqItem	PreçoUnit
8002936	COUCHE MAGNOSTAR BRILHO COML SAPPI Gra 90 Lar 6600 cm Com 9600 cm NirF 250 PLq 14;													
23897	26/03/2012	004	KG	14,260	1	KG	14,260	1	N.Ag.	14,260	45,63	0,00	45,63	3,36
23913	27/03/2012	001	KG	26,520	1	KG	26,520	1	N.Ag.	26,520	94,97	0,00	94,97	3,60
Total										42,780				
8012884	COUCHE SUZANO GLOSS COML SUZANO Gra 170 Lar 6600 cm Com 9600 cm NirF 125 PLq 1346													
23577	19/03/2012	003	KG	26,920	1	KG	26,920	1	N.Ag.	26,920	96,91	0,00	96,91	3,60
23747	22/03/2012	002	KG	13,460	1	KG	13,460	1	N.Ag.	13,460	44,28	0,00	44,28	3,45
Total										40,380				
8014076	COUCHE MAGNOSTAR BRILHO COML SAPPI Gra 150 Lar 6400 cm Com 8800 cm NirF 250 PLq 2'													
24387	05/04/2012	001	KG	63,360	1	KG	63,360	1	N.Ag.	63,360	207,19	0,00	207,19	3,45
Total										63,360				

Contribuindo ao completo vilipêndio ao seu direito de defesa, o Autuante se valeu, ainda, de dados de referência, também, anteriores ao prazo de guarda previstos nos artigos 195 do CTN, 37 da Lei Federal n. 9.430/96, consoante se confere na tabela utilizada no Anexo 02-E:

Demonstrativo: Omissão de entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Preços médios das omissões de entrada (lista notas de saída)

NumDoc	Data	CFOP	Item	Código	Descrição	Unid	Quant	FatConv	UnidInv	QtdUnidInv	FatConvGrupo	QtdUnidGrupo	VlItem	VlDesc	PreçoUnit
23577	19/03/2012	5102	003	8012884	COUCHE SUZANO GLOSS COML SUZANO Gra 170 Lar 6600 cm Com 9600 cm	KG	26,920	1	KG	26,920	1	26,920	96,91	0,00	3,60
23747	22/03/2012	5102	002	8012884	COUCHE SUZANO GLOSS COML SUZANO Gra 170 Lar 6600 cm Com 9600 cm	KG	13,460	1	KG	13,460	1	13,460	44,28	0,00	3,45
Total												40,380	141,19	Preço Médio	3,53
24387	05/04/2012	5102	001	8014076	COUCHE MAGNOSTAR BRILHO COML SAPPI Gra 150 Lar 6400 cm Com 8800	KG	63,360	1	KG	63,360	1	63,360	207,19	0,00	3,45
Total												63,360	207,19	Preço Médio	3,45
32067	13/09/2012	5102	001	8106118	COUCHE SUZANO PRINT MATTE COML SUZANO Gra 115 Lar 7600 cm Com 1	KG	48,940	1	KG	48,940	1	48,940	173,25	0,00	3,72
Total												48,940	173,25	Preço Médio	3,72

Não bastasse a dificuldade em entender o que lhe está sendo imputado, seja pelo bombardeio de informações constantes das dez planilhas que, supostamente, amparam o lançamento fiscal, seja pela utilização de Notas Fiscais de períodos anteriores à 03/07/2012 ou ainda pela utilização de parâmetros também anteriores ao prazo de cinco anos.

Assim, resta evidente que o lançamento deve ser cancelado considerando, em especial o tolhimento ao direito de defesa pela falta de clareza na autuação, decadência parcial do crédito tributário; e utilização de documento de referência em data superior ao prazo máximo de cinco anos.

Quanto à terceira infração, aduz também não merecer melhor sorte, na medida em que a Autoridade Lançadora imputou uma série de notas fiscais, alegando que teria deixado de promover o recolhimento de ICMS-ST em diversas oportunidades.

Ressalta que, tal como todo o lançamento fiscal ora arrostado, o Autuante partiu, também, do entendimento equivocado de que deixou de recolher ICMS-ST em diversas oportunidades.

Destaca que, nos termos da legislação aplicável, não se aplica a regra do ICMS ST nas operações destinadas a consumidor final, exceto quando a operação for interestadual. Além disso, exceção à esta regra está também quando, mesmo sendo consumidor final, este adquire mercadoria com habitualidade e em volume que caracterize o intuito comercial, o que lhe enseja a condição de contribuinte do ICMS, conforme previsto no artigo 4º da LC 87/96, transcrito.

No caso em tela, conforme demonstra nas notas fiscais juntadas à presente, de forma exemplificativa (doc. 06), fala estar claro que se tratam de operações de venda de mercadorias internas (ou seja, dentro do Estado), para consumidores finais, não contribuintes do ICMS e, portanto, para os quais não se aplica o ICMS ST conforme reputa a Fiscalização, e a própria atividade destes destinatários comprova que não se tratam de empresas que realizam atividades

com artigos de papelaria. Além disso, o volume de mercadoria adquirido acaba por corroborar que tais empresas não se enquadram como contribuintes do referido imposto.

A título exemplificativo, indica os dados de algumas empresas cujas operações autuadas demonstram a precariedade do trabalho fiscal, uma vez que reputa como devido o ICMS ST em operações com empresas, localizadas no Estado da Bahia, que se enquadram no conceito de consumidor final, seja pela atividade, ausência de habitualidade e volume inexpressivo.

De forma a ilustrar o quanto alegado, apresenta, de forma meramente exemplificativa, o cartão CNPJ de uma das empresas questionadas pela Fiscalização, a qual demonstra a sua qualidade de consumidor final.

Fala terem sido ainda, questionadas vendas feitas à Gráficas, as quais utilizam o papel como insumo para a sua atividade, qual seja a do serviço de cópias, e assim, também, para esse tipo de venda deve ser reconhecida a qualidade de consumidor final, e conseqüentemente, não estando sujeitas ao ICMS –ST.

Ou seja, conforme já ressaltado em diversas oportunidades, e correndo o risco de tornar-se repetitiva, a Impugnante entende que o lançamento tributário deveria ser totalmente cancelado, haja vista que baseado em fundamentos legais e fáticos absolutamente alheios à realidade dos fatos, simplesmente porque a Fiscalização não analisou as operações realizadas pela Impugnante, o que é seu dever legal nos termos da legislação tributária.

Finalmente, alega em caráter subsidiário, na remota hipótese de não ser integralmente acolhida a presente Defesa Administrativa, o que também se admite tão somente a título de argumentação, caberá o afastamento das multas impostas à Impugnante, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco.

Como é cediço, a cominação de multa encontra-se intimamente relacionada à ideia de sanção, repreensão, apenamento de alguém que termina por praticar ato típico em desacordo com o dever imposto pelo ordenamento jurídico.

Nesse sentido, assegura ser princípio basilar de direito que toda e qualquer penalidade deve guardar correspondência, ser razoável e proporcional ao ilícito cometido pelo autor, sob pena de invalidade. Isso porque, na seara do Direito Tributário Brasileiro, a tributação se reveste de limites que não podem ser transgredidos pelo legislador ordinário e dentre os mencionados limites destaca-se o princípio do não-confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, o qual é de importância basilar na defesa da integridade do patrimônio dos contribuintes. De acordo com este princípio, o ente tributante não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, isto é, apropriação arbitrária do bem de propriedade deste.

Aponta ser esse princípio de extrema relevância, haja vista que, por se tratar de direito e garantia fundamental, que guarda consonância com o artigo 5º, da Constituição Federal, sendo defeso ao Estado instituir penalidade que onere demasiadamente o sujeito passivo da obrigação, tributária ou não, devendo a multa guardar proporção com o “dano” causado por este mesmo descumprimento, não podendo desvirtuar sua natureza, sob pena de se tornar mero instrumento arrecadatório por parte do Estado.

No caso em tela, entende que as multas aplicadas se mostram manifestamente desarrazoadas, desproporcionais e, conseqüentemente, violadoras do princípio constitucional do não-confisco, isso porque, com fundamento nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, norteadores da instituição e da aplicação das penalidades, a Administração só pode aplicar sanções que correspondam ao ato supostamente ilegal praticado pelo contribuinte.

Portanto, a aplicação de multa tributária sem a observância de tais princípios – vale dizer, sem verificar o efetivo dolo e o eventual intuito fraudatório do contribuinte – configura ao seu entender, confisco de bens por parte do Governo, ato este absolutamente incompatível com a

ordem constitucional atualmente vigente, que tem como alicerce o Estado Democrático de Direito, e a imposição das multas, nos patamares em que foram fixadas, extrapola inteiramente os limites constitucionais, sendo tais penalidades, assim, evidentemente confiscatórias, situação veementemente rechaçada pelo ordenamento jurídico pátrio.

Sobre esse aspecto, menciona que quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 551/RJ, a Corte Suprema condenou incisivamente legislações que pretendiam aplicar multas abusivas e desarrazoadas, na forma da Ementa copiada.

Da mesma forma, transcreve, por oportuno, trecho do voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão, relator do julgamento em questão, destacando que, em recentíssima decisão, o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional a multa aplicada em valor superior ao do tributo devido, nos termos da Ementa do acórdão prolatado nos autos do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 833.106/GO, também transcrita.

Logo, em conformidade com o entendimento assinalado pelos julgados acima colacionados, notadamente aquele prolatado quando do julgamento do Agravo Regimental no referido Recurso Extraordinário, conclui que as multas aplicadas no caso em tela desrespeitam todos os princípios tributários em comento, justamente por superarem, e muito, o valor do tributo exigido na autuação ora combatida, mostrando-se, assim, absolutamente desarrazoadas e desproporcionais.

Desta maneira, caso não acolhida a presente defesa para que seja afastada integralmente a exigência do ICMS, o que se cogita somente em homenagem ao princípio da eventualidade, fala que caberá ao Órgão de Julgamento acolhê-la, a fim de que sejam, subsidiariamente, afastadas as penalidades aplicadas, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco.

Finaliza, requerendo seja acolhida a presente Defesa Administrativa para que seja integralmente cancelado o Auto de Infração, como medida de rigor, eis que patente a inexigibilidade do crédito tributário em cobrança ante a precariedade do trabalho fiscal, acarretando na extinção *in totum* do crédito tributário de ICMS ora constituído, determinando-se, ainda o arquivamento do respectivo processo administrativo.

Subsidiariamente, caso o entendimento não seja pela invalidação do lançamento do crédito tributário, o que se admite apenas em homenagem ao princípio da eventualidade, requer seja acolhida a presente Defesa Administrativa para que as multas aplicadas sejam readequadas a patamares compatíveis com as supostas infrações cometidas pela Impugnante, que na verdade são meros equívocos na obrigação acessória, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 166 a 173 aponta que os trabalhos de Auditoria Fiscal que resultaram na lavratura do Auto de Infração em tela, foram respaldados nos Registros informados pelo autuado, contendo os lançamentos da sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, bem como nos Documentos Fiscais Eletrônicos – NFe, emitidos e recebidos pelo autuado, tudo em estrita observância das normas tributárias vigentes, notadamente quanto ao artigo 249 do RICMS/BA, preconizando que o contribuinte obrigado ao envio da EFD deve observar o Ajuste SINIEF 02/09 e as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital previsto no Ato COTEPE/ICMS nº 09/08 e no Guia Prático da EFD-ICMS/IPI.

Assim, diz surpreender sobremaneira as alegações do patrono do autuado de que não analisou as operações da empresa, não sendo obrigação dos Auditores Fiscais analisar as operações comerciais da empresa e sim auditar a sua Escrituração Fiscal Digital à luz dos registros informados e dos arquivos digitais dos documentos fiscais emitidos e recebidos, em conformidade com a legislação em regência. Por outro lado, é, sim, obrigação dos Auditores Fiscais conhecer as operações que envolvam as diversas situações tributárias das empresas, e isto está patente em nosso trabalho.

Ademais, fala não ter o autuado deixado claro quais operações a Fiscalização deixou de analisar, que trabalho foi repassado à Impugnante e quais fundamentos legais e fáticos indicados pela Fiscalização estão equivocados, e desta forma, entende que não prosperam os argumentos infundados apresentados pelo patrono do autuado.

Quanto ao mérito da alegação defensiva, pontua que trata a infração 01 de utilização indevida crédito fiscal transferido de forma irregular de outro estabelecimento da mesma empresa, sem a comprovação do respectivo documento fiscal, ou seja, o autuado lançou em seu livro Registro de Apuração do ICMS – EFD, o valor de R\$ 68.682,46 a título de transferência de saldo devedor – BA, como “Outros Créditos”, no mês de outubro de 2012, sem a comprovação do respectivo documento fiscal, conforme demonstrativo constante do Anexo 01, fl. 32 dos autos.

Aduz que os argumentos apresentados pela impugnante não prosperam pelo fato de não foi somente a falta de emissão da Nota Fiscal de transferência de saldo devedor pelo estabelecimento filial, componente da mesma empresa do contribuinte autuado, conforme exigência contida no artigo 306 do RICMS/12, que motivou o lançamento desta infração no Auto de Infração em lide. O autuado não apresentou, quando solicitado, a comprovação da existência do saldo credor no livro fiscal – Registro de Apuração do ICMS do estabelecimento remetente do referido saldo credor.

Observa que através do e-mail datado de 12/04/2017, solicitou à responsável pelo CSC – Gestão Fiscal da empresa, Sra. Daniele Pessoa da Costa Gomes, o envio de cópia dos documentos fiscais que originaram as transferências de saldo credor para o estabelecimento sob ação fiscal, vide cópia do documento anexado à fl. 23.

Rememora que em 17/05/2017, recebi da Sra. Daniele Gomes planilha com a justificativa dos ajustes de crédito e de débito, a informação de que em outra oportunidade, um estabelecimento da mesma empresa foi autuado pelo mesmo motivo e que a falta de emissão da nota fiscal não consistiu em motivo para não legitimar os créditos transferidos, vide cópia do documento anexado à fl. 22.

Ressalta, ainda, que em 23/05/2017, respondendo à responsável pela Gestão Fiscal da empresa, solicitou que fosse enviada a comprovação através da escrituração nos livros fiscais do estabelecimento que mantinha os referidos créditos ora transferidos para o estabelecimento auditado (autuado), vide cópia do documento anexado à fl. 21, solicitação reiterada em 30/05/2017, para o envio do Registro de Apuração do ICMS do estabelecimento que transferiu o crédito fiscal para o autuado, vide cópia do documento anexado à fl. 20.

Em 31/05/2017, fala ter recebido da referida Gestora Fiscal a seguinte informação: “*Não há transferência de crédito para a filial 1011 (que é a fiscalizada)*”, conforme cópia do documento anexado às fls. 18 e 19.

Assim, entendeu que em se tratando de transferência de saldo credor de um estabelecimento da mesma empresa para outro, mormente quando o destinatário do crédito estiver sob ação fiscal, notadamente nas situações em que o documento fiscal exigido para a transferência não foi emitido, perfeitamente plausível a verificação da existência do respectivo saldo credor nos livros fiscais do estabelecimento remetente e a verificação de sua regularidade.

Observa que o autuado anexou parte do livro de Apuração – Detalhe dos Ajustes (fl. 112) em que se vê o lançamento “006 TRANSF. DE SALDO DEVEDOR (sic) – BA – R\$ 68.682,46”, sendo de difícil entendimento como se transfere saldo devedor, pois *a priori*, saldo devedor se recolhe aos cofres públicos e quanto às cópias dos Pareceres acostados na impugnação, anota que nenhum deles trata especificamente da questão em discussão, indagando a seguir as razões pelas quais o autuado, através de seus representantes legais, não apresentou a comprovação da existência do saldo credor, através do envio de cópias do livro fiscal do estabelecimento remetente do crédito, embora instado a fazê-lo no curso dos três meses dos trabalhos de auditoria, nem os apresentou na impugnação, bem como os motivos pelos quais a empresa Suzano Papel e Celulose S.A.,



através de seus estabelecimentos, vêm reiteradamente efetuando supostas transferências de saldo credor entre os seus estabelecimentos, sem a emissão da Nota Fiscal, exigida na norma regulamentar, de acordo com os Acórdãos, acostados às fls. 144 a 164, sobre julgamentos de Autos de Infração lavrados contra estabelecimentos da referida empresa sobre esta mesma matéria? E por último, qual o motivo pelo qual o autuado prefere ser penalizado com a multa de R\$ 460,00, a ter que emitir uma simples nota fiscal de transferência de crédito?

Assim, só podemos concluir, diante dos fatos e indagações acima apresentados, que a empresa está permutando vultosas transferências de saldos inexistentes entre os seus estabelecimentos situados neste Estado (são 26 na situação de Ativo), se beneficiando com o pagamento apenas de uma multa de R\$460,00.

Na infração 02 ressalta que os trabalhos de Auditoria de Estoque – levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, que resultaram no lançamento em questão, foram respaldados nos Registros Eletrônicos informados pelo autuado, contendo os lançamentos da sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, bem como nos Documentos Fiscais Eletrônicos – NFe, emitidos e recebidos pela autuada, tudo em estrita observância das normas tributárias vigentes, notadamente com relação a aplicação do Roteiro de Auditoria de Estoque - AUDIF 207, previsto nos Procedimentos e Rotinas SEFAZ (PRS) e respaldados na Portaria 445/98 e na Instrução Normativa do Superintendente da SAT nº 56/2007.

Quanto às alegações do patrono do autuado de que as planilhas que embasaram esta infração estão confusas e com suposições e alegações sem embasamento, esclarece que tal argumento somente comprova que a defesa do autuado em nenhum momento conversou com o pessoal responsável pela Gestão Fiscal da empresa, as Sras.: Daniele Gomes, Aparecida Terceiro, Ana Paula da Silva e Adriana Costa, uma vez que durante os três meses de duração dos trabalhos de Auditoria teve o cuidado de enviar com antecedência todas as planilhas que poderiam redundar em infrações para verificação das mesmas, sem nenhum retorno, conforme cópias dos e-mails enviados e recebidos anexados às fls. 16 a 24. Observa que no dia 27/06/17 enviou e-mail anexando todas as planilhas resultantes do levantamento quantitativo de estoque para análise pela equipe da Gestão Fiscal da empresa, conforme documento anexado à fl. 16.

Ademais, em nenhum momento de sua Impugnação se apontou quais os sem-número de vícios contidos no trabalho, e com relação ao excesso de planilhas alegado, entende ser descabido, uma vez que todas as planilhas componentes do levantamento tem uma razão de ser, principalmente para propiciar ao autuado farto material para garantia do seu direito da ampla defesa, como se vê:

- a) Demonstrativo da omissão de entrada de mercadorias tributadas maior do que a omissão de saídas;
- b) Demonstrativo Geral das Omissões, tanto de entradas como de saídas;
- c) Demonstrativo resumido do cálculo de preços médios;
- d) Demonstrativo do cálculo do preço médio obtido através de notas fiscais de entradas;
- e) Demonstrativo do cálculo do preço médio obtido através de mercadorias inventariadas;
- f) Demonstrativo do cálculo do preço médio obtido através de notas fiscais de saídas;
- g) Lista geral de todas as notas fiscais de entradas dos itens omitidos;
- h) Lista geral de todas as notas fiscais de saídas dos itens omitidos;
- i) Lista geral de itens analisados e
- j) Relação de CFOP's considerados no levantamento.

Nota que os demonstrativos objetivam dotar o contribuinte de todas as informações acerca do levantamento efetuado, aliás, obrigatórios até, como o cálculo das omissões e o cálculo do preço médio, e serem as alegações de decadência totalmente improcedentes, haja vista que a data de ocorrência das infrações decorrentes de levantamento quantitativo de estoque é o dia 31 do último mês do exercício auditado. Assim, neste exercício auditado (2012), a data da lavratura do presente auto de infração deu-se em 28/06/2017 e a data da ocorrência da infração 02 deu-se em 31/12/2012. Da mesma forma, as alegações quanto aos Anexos 02F e 02G, como se tratam de relação de notas fiscais emitidas e recebidas no exercício, notas estas que compuseram o levantamento quantitativo, em exercício fechado, evidentemente devem ser consideradas e

informadas no processo todos os documentos fiscais emitidos e recebidos pela empresa autuada durante o exercício auditado.

Assim, considerando que o autuado não comprovou nenhuma de suas alegações, chegando ao cúmulo de solicitar o cancelamento do lançamento por tolhimento ao direito de defesa pela abundância de demonstrativos (sic), decadência parcial do crédito tributário (em auditoria de estoque) e utilização de documento de referência em data superior ao prazo máximo de cinco anos (não atentou que tratam os anexos de relação de notas emitidas e recebidas durante todo o exercício), resta solicitar a procedência total deste lançamento.

Já na última infração, destaca que, não procedem os argumentos apresentados pelo autuado, uma vez que todos os contribuintes adquirentes das mercadorias sujeitas à substituição tributária têm como atividades principal ou secundária o comércio varejista especializado de equipamento e suprimento de informática e/ou comércio varejista de mercadorias em geral, entre outras atividades de comércio varejista, que em nada impedem de comercializar as mercadorias vendidas pelo autuado, ou seja, papel tipo ofício e/ou para impressão ou fotocópia, envelopes e sacos de papel.

Quanto ao cartão do CNPJ de uma das empresas questionadas pela Fiscalização, apresentado à fl. 121, como meio de prova de que o referido contribuinte adquiriu as mercadorias relacionadas na qualidade de consumidor final, observa que no citado cartão, constam entre outras atividades econômicas secundárias, a de código 47.51-2-01 que vem a ser o comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática, questionando se papel não for suprimento de informática o que será? Assim, entende claro que até o documento que o autuado apresenta em sua defesa vem comprovar o acerto da autuação.

Na situação apontada pelo autuado, qual seja a eventual utilização da mercadoria "papel" pelo adquirente como insumo, cabe ao mesmo, quando tal mercadoria for destinada a insumo, utilizar como crédito a parcela do ICMS ST destacada na nota fiscal, conforme previsão regulamentar (artigo 292, §§ 2º, 3º RICMS/BA) e nestes casos, não é o vendedor que vai antecipadamente decidir pelo adquirente sobre a destinação da mercadoria, se para utilização como insumo ou para comercialização, notadamente quando o adquirente tem atividade secundária de comércio varejista.

Quanto ao comprovante de inscrição e de situação cadastral do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica anexado pelo autuado, à fl. 159, também consta como atividade secundária a de código 47.51-2-01 (comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática), o que, repete, somente reforça o acerto da autuação.

Assim, diante da incipiente prova documental apresentada pelo autuado que, ao fim e ao cabo, contraria seus próprios argumentos, opina pela manutenção da procedência integral do lançamento relativamente à infração 03.

Conclui, arguindo que caso não seja acolhida a presente defesa para que seja afastada integralmente a exigência do ICMS, pede que se acolha o pedido de afastamento das penalidades aplicadas, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, e relativamente ao pedido de cancelamento das multas, por se tratar de multas por descumprimento de obrigação principal a competência para apreciação do pedido é da Câmara Superior do CONSEF, nos termos do artigo 159 do RPAF/BA, razão pela qual se abstém de comentar.

Finaliza, entendendo ter ficado demonstrado e comprovado o acerto do presente Auto de Infração em lide, motivo pelo qual solicita a procedência total do mesmo, em face das frágeis alegações e infundadas provas documentais apresentadas pelo autuado.

#### **VOTO**

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, todas impugnadas pela autuada, a serem devidamente analisadas.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os requisitos exigidos na norma para a sua validade.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Ainda assim, existem preliminares a serem enfrentadas. A defesa argui que o lançamento foi realizado sem que o funcionário responsável pela auditoria analisasse as operações da empresa, o que, mais adiante se contradiz, ao nominar mais de dez demonstrativos, taxando-os de confusos. Em verdade, dos documentos e elementos constantes nos autos, e presentes na informação fiscal, se verifica que a autuação foi precedida de minuciosa troca de informações, algumas nem tão bem-sucedida, frente ao silêncio e omissão da empresa, no fornecimento de elementos e documentos, bem como de acurado exame da documentação do contribuinte. Assim, não posso acolher tal arguição.

De igual modo, os livros fiscais e demais documentos do contribuinte foram devidamente analisados, de forma que o lançamento é o resultado de tal exame acurado, e o próprio fato da reclamação defensiva quanto aos demonstrativos em número exagerado demonstra que todos os elementos e documentos que embasaram a autuação chegaram ao conhecimento da empresa, de forma a lhe possibilitar o exercício da ampla defesa e do contraditório, princípios basilares do Processo Administrativo Fiscal.

Ademais, a descrição das infrações e sua capitulação obedecem aos preceitos legais, inexistindo qualquer incoerência ou erro, tendo a defesa, de forma genérica e global argumentado quanto a existência de vícios no lançamento, porém sem apontá-los de forma pontual ou precisa.

Fato é que a autuação obedeceu aos critérios legais, inclusive e, sobretudo aos artigos 18 e 39 do RPAF/99, bem como do Código Tributário do Estado da Bahia, e Lei 7.014/96, tendo sido observados e obedecidos, da mesma maneira, os princípios atinentes ao Processo Administrativo Fiscal, especialmente os da Ampla Defesa e do Contraditório, além do da Legalidade, Devido Processo Legal, dentre outros, o que me leva a rejeitar as mesmas.

Aprecio neste momento a arguição de existência de decadência, aventada na peça defensiva, vale salientar que tal matéria tem suscitado inúmeras discussões, justamente pela discordância da aplicação do dispositivo do Código Tributário Nacional: se o artigo 150, §4º, ou o 173 inciso I.

A empresa autuada entende que a situação que gerou o lançamento ora analisado, especialmente na infração 02, se encontra no artigo 150, §4º do CTN, o que levaria a uma contagem de tempo na qual a seu ver estaria presente a decadência, o que, com a devida vênia, discordo.

Sendo a infração relativa a levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, o fato gerador é considerado o último dia do exercício fiscal analisado, o qual sendo o exercício de 2012 tem por data da ocorrência o dia 31 de dezembro de 2012. Logo, descabe se falar em decadência, uma vez que tal prazo ocorreria apenas e tão somente em 31 de dezembro de 2017, data posterior ao lançamento e ciência ao contribuinte do mesmo.

Neste sentido, adoto o posicionamento do ilustre Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, o qual assim apreciou matéria idêntica, que resultou no Acórdão CJF 0037-11/16, julgado à unanimidade:

*“Em sua defesa, o Recorrente centra a tese de que houve a decadência dos fatos geradores, uma vez que, deve se afastar a aplicação do artigo 173, I do CTN, c/c o artigo 107-A do COTEB, tanto por este ter sido revogado pelo artigo 8º da Lei nº 13.199/14, quanto à necessidade de aplicação do artigo 150, §4º do CTN, devido à apuração mensal do imposto.*

*Pois bem. Ab initio, cura ressaltar que a presente infração se consubstancia em um levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, conforme os critérios definidos na Portaria nº 445/98. Logo, a apuração é realizada contabilizando o estoque inicial do período (1º*

de janeiro de 2009) e o estoque final do período (31 de dezembro de 2009). Assim, entendo que o fato gerador do imposto só se consubstancia no último dia do exercício fechado, que no caso, foi 31 de dezembro de 2009.

Nesta trilha, não há como se protestar pela aplicação do artigo 150, §4º do CTN para invocar a decadência, pois, mesmo se aplicado, não haverá a ocorrência a perda do direito de lançar, uma vez que, o lançamento se fez em 16 de dezembro de 2014, dentro do prazo de 05 anos após o fato gerador do imposto.

Lembro que o registro de inventário do Contribuinte foi apurado anualmente, o que impossibilita a apuração mensal das omissões apontadas no presente Auto de Infração.

Portanto, não há como dar guarida à tese recursal quanto à ocorrência de decadência ou a possibilidade de apuração mensal das omissões”.

Da mesma forma, assim tem se manifestado o Conselho de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), ao enunciar a Súmula CARF 101: “Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Igual o entendimento exarado pelo Poder Judiciário, inclusive menciono como exemplo, a decisão relativa ao Recurso Especial 973.733/SC, no qual o STJ consagrou a aplicação do artigo 173, inciso I do CTN em casos semelhantes ao presente.

E mais: Editou a Súmula nº 555, aprovada por aquele Tribunal e publicada no Diário da Justiça de 15 de dezembro de 2015, com o seguinte enunciado:

*“Súmula 555. Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.*

Logo, sendo o fato omissivo do pagamento do imposto verificado em 31 de dezembro de 2012, o prazo decadencial conta-se a partir de 01 de janeiro de 2013 encerrando-se em 31 de dezembro de 2017. Tendo o lançamento sido realizado em junho de 2017, inexistente qualquer sinal de decadência, razão pela qual rejeito a questão prejudicial posta.

Em relação à infração 01, há confissão expressa da empresa de que não houve emissão do documento fiscal que acobertaria o uso do crédito fiscal. Agrava ainda mais a situação, a assertiva defensiva mencionada na informação fiscal de que “Em 31/05/2017, fala ter recebido da referida Gestora Fiscal a seguinte informação: “Não há transferência de crédito para a filial 1011 (que é a fiscalizada)”, conforme cópia do documento anexado à fls. 18 e 19”.

Fato é que na situação em tela, o artigo 306 do RICMS/12 determina que a transferência do saldo credor ou devedor entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte será feita mediante a emissão de nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário do crédito ou débito, na qual serão indicados o valor do saldo a ser transferido, a data e uma das expressões: ‘Transferência de Saldo Credor’ ou ‘Transferência de Saldo Devedor’, conforme o caso. E esta nota fiscal confessadamente não foi emitida, o que, inclusive, traz um outro problema para o estabelecimento emitente, vez que tal valor não foi levado a débito em sua conta gráfica.

Ademais, para a legítima utilização do crédito fiscal no caso em tela, necessário, essencial e imprescindível a constatação da idoneidade dos documentos geradores dos aludidos créditos e a sua correta escrituração nos livros fiscais, na forma da determinação contida no artigo 31 da Lei 7.014/96, que assim determina:

*“Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham*

*sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”.*

Quanto ao Acórdão CJF 0140-12/16 trazido em sede defensiva, esclareço que não posso acolhê-lo, diante do fato da matéria discutida e ali julgada não guardar a necessária similitude quanto a infração, uma vez que trata de infração na qual a empresa autuada possui saldo credor de ICMS.

Assim, descabe a cobrança apenas de multa, uma vez que tal situação não foi aventada nos autos, sendo hipótese de aplicação de multa por descumprimento de obrigação principal, independente do lançamento do imposto.

Diante dos Pareceres acostados pela defesa, de sua leitura se vislumbra que no primeiro deles (18252/2008) fala que “o estabelecimento transmitente deverá emitir Nota Fiscal de Transferência de Saldo Credor (CFOP 5.602), ou Transferência de Saldo Devedor (CFOP 5.605), conforme o caso, a qual será lançada no Registro de Apuração do ICMS de uso normal do transmitente, a débito, no item Outros Débitos, se a transferência for de saldo credor, com a anotação da expressão Transferência de Saldo Credor; ou a crédito, no item Outros Créditos” (grifei).

Por outro lado, o Parecer 01830/2011 estipula que “(...) a transferência é condicionada ao exame fiscal quanto à existência e regularidade do crédito acumulado e à informação dos respectivos saldos na Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) apresentada pelo contribuinte; que após expedição do certificado, o contribuinte emite nota fiscal para dedução do saldo existente no Registro de Apuração do ICMS de uso especial”

O último Parecer trazido na impugnação não tem correlação com a matéria aqui abordada.

Assim, não tendo sido atendidos os requisitos legais sequer confirmada a existência de saldo credor passível de transferência do outro estabelecimento para o autuado, de modo a se constatar a sua idoneidade, a infração é mantida.

Como bem observado pelo autuante, esta prática tem sido recorrente por parte da empresa autuada, o que nos leva a perquirir por quais motivos assim o faz, ainda mais se considerarmos tratar de uma sociedade anônima, onde suas operações e resultados estão sujeitos ao controle e apreciação dos acionistas.

Na infração 02, esta nada mais é do que consequência da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, em relação ao qual, algumas observações são pertinentes.

Antes de qualquer comentário, entendo necessário pontuar que a matéria se cinge exclusivamente a buscar a verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las*”.

O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, Página 581) entende que “*O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes*

*que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.*

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca, pois, a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas. A mesma funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “*conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária*”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS

relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame em questão, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

A empresa autuada, quanto ao mérito, nada alegou de forma objetiva e pontual, apenas se circunscrevendo a argumentação genérica, sequer contestou os dados contidos nos demonstrativos elaborados pelo Autuante, o que poderia fazer sem qualquer dificuldade, até pelo fato dos elementos necessários estarem em seu poder.

Em relação à infração 03, a regra estadual relativa à substituição tributária se insere no artigo 289, § 2º do RICMS/12, segundo o qual, nas operações com as mercadorias ali indicadas, a retenção ou antecipação do imposto deveria ser feita ainda que se trate de transferência entre estabelecimento da mesma empresa ou que o destinatário fosse industrial ou considerado sujeito passivo por substituição em relação à mesma mercadoria.

No § 17 do mesmo artigo se encontram os percentuais de lucro nas operações internas para antecipação ou substituição tributária nas operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, para os diversos produtos, inclusive aqueles comercializados pela autuada.

Desta forma, não procede o argumento defensivo de que não seria exigida a antecipação tributária nas operações internas, inclusive, como pontuado na informação fiscal, as empresas cujos CNPJ foram trazidos pela defesa, possuem como atividade ainda que secundária, o comércio varejista de material de informática ou papelaria, onde o papel comercializado pela autuada é plenamente empregado. Além disso, no Anexo ao RICMS/12 se encontra a previsão de antecipação tributária para Papel cortado “cut size” (tipo A3, A4, ofício I e II, carta e outros) (4802.56). Não foram contestados dados ou elementos constantes nos levantamentos realizados pelo autuante.

Assim, uma vez comprovado nos autos que os destinatários das mercadorias não são efetivos consumidores finais dos mesmos, o que os dispensaria da incidência da antecipação tributária, a autuação é mantida neste item, diante da necessidade de retenção do imposto a título de antecipação tributária. Infração subsistente.

No tocante a alegação de confiscatoriedade da multa, sua desproporcionalidade e razoabilidade, diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e

normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência essa descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *“O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”*.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O funcionário fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analisando a posição jurisprudencial, posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

*“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.*

*1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).*

*2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.*

*3. Agravo regimental a que se nega provimento”.*

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que *“este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente*



*não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”.* (grifo não original).

Esclareço que as multas aplicadas na presente autuação foram de 60% e 100%, ou seja, não houve penalidade acima de 100%, tal como mencionado na decisão acima, sequer penalidade em valores maiores do que os devidos a título de imposto, consoante decisão trazida pela impugnante.

Esta instância não possui competência legal para afastar ou reduzir penalidade relativa ao cumprimento de obrigação principal, aproveitando o ensejo para informar que, contrariamente à afirmação do autuante na sua peça de informação fiscal, o artigo 159 do RPAF/99 foi revogado pelo Decreto 16.032, de 10 de abril de 2015, publicado no Diário Oficial do Estado do dia 11 de abril de 2015, com efeitos a partir de tal data.

Em relação aos argumentos relativos à constitucionalidade, há de se aplicar a regra estatuída no artigo 167, inciso I do RPAF/99, o qual determina não se incluir na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual me abstenho de qualquer outro comentário.

Desta maneira, diante dos argumentos postos, julgo o Auto de Infração procedente na sua inteireza, tal como inicialmente lançado.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207098.0004/17-0** lavrado contra **SUZANO PAPEL E CELULOSE S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$117.329,02**, acrescido da multa de 60%, sobre R\$93.150,45 e de 100%, sobre R\$24.178,57 previstas no artigo 42, incisos III, da Lei nº 7.014/96, e dos os acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2018

MÔNICA MARIA ROTERS - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA