

A. I. Nº - 207098.0004/18-9
AUTUADO - SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.
AUTUANTE - ADEMILSON BARNABÉ DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 29.08.2018

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0125-02/18

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE EM EXERCÍCIO FECHADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS E ESCRITURAÇÃO FISCAL. SAÍDAS COM VALOR SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. EXERCÍCIO 2014. **b)** DIFERENÇA DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS. EXIGÊNCIA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA. EXERCÍCIO. Auditoria efetuada com dados da Escrituração Fiscal Digital – EFD feita pelo sujeito passivo e única com validade jurídica. Procedimento fiscal contou com a participação do contribuinte sendo informado de irregularidades levantadas passíveis de legal correção, antes do AI. Resultado final do procedimento expressa e/ou implicitamente ratificado pelo sujeito passivo, antes do AI. Infração 2 subsistente. **c)** FALTA DE RETENÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDAS SEM EMISSÃO DOS DOCUMENTOS E ESCRITURAÇÃO FISCAL. Infração 3 subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 31/03/2018, o Auto de Infração exige ICMS no valor histórico de R\$6.485.179,38 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 (04.05.02) - Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor: R\$700.196,40. Período: Exercício de 2014. Enquadramento legal: Arts. 2º, I, e 23-B, da Lei 7.014/96, C/C art. 83, I, do RICMS-BA. Multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Consta da descrição que a apuração está conformada nos demonstrativos Anexo I, cujas cópias foram entregues ao contribuinte em mídia CD-R, ressaltando que o levantamento quantitativo de estoque foi realizado de acordo com a metodologia consignada nos artigos 13 e 14 da Portaria nº 445/98 e com a IN nº 56/2007.

INFRAÇÃO 2 (04.05.05) - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária das obrigações de entrada 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, no mesmo exercício. Valor: R\$ 5.654.726,69. Período: Exercício de 2015. Enquadramento legal: Arts. 4º, § 4º, IV, e 23-A, II, da Lei 7.014/96, C/C art. 13, II, da Portaria 445/98.

Multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Consta da descrição: Conforme demonstrativos constantes do Anexo II, referente ao exercício 2015, cujas cópias foram entregues ao representante legal do estabelecimento em mídia tipo CD-R, mediante recibo, valendo ressaltar que o levantamento quantitativo de estoque foi realizado de acordo com a metodologia consignada nos artigos 13 e 14 da Portaria nº 445/98 e com a IN nº 56/2007.

INFRAÇÃO 3 (04.05.11) - Falta de retenção e o recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor: R\$130.256,29. Período: Exercício de 2014. Enquadramento legal: Arts. 8º, e 23, II, da Lei 7.014/96. Multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96.

Consta da descrição: “ O demonstrativo que fundamenta esta infração encontra-se detalhado no Anexo III, referente ao exercício 2014, cujo relatório encontra-se gravado em mídia CD-R entregue ao contribuinte mediante recibo e também anexado ao presente Auto de Infração.

O autuado, através de seu representante, às fls. 282 a 295 dos autos, apresenta defesa. Transcreve as infrações e diz que haver equívocos na autuação: “*(i) distorções nos valores iniciais e finais de estoque; (ii) utilização de unidades de conversão equivocadas para se chegar às bases de medidas equivalentes (toneladas, caixas, quilos, etc.); (iii) aplicação de coeficientes de conversão quando as bases já estavam parametrizadas; e (iv) cobrança de ICMS-ST para mercadorias não sujeitas ao regime de substituição*”.

Seguindo, assim pontua a impugnação:

II - DA PRECARIEDADE DO TRABALHO FISCAL – DA VIOLAÇÃO DO DIREITO DA IMPUGNANTE À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO

Preliminarmente, suscita nulidade devido a precariedade do trabalho fiscal, pois alega violação ao direito da ampla defesa e ao contraditório. Reproduz o art. 142 do CTN para dizer que a autoridade administrativa tem 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.

Diz que sob pena de nulidade, para ser válido um lançamento tem que comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo exigido.

Afirma que a Autoridade Fiscal cometeu equívocos crassos na identificação de possíveis divergências no estoque, além de não ter se atentado para as peculiaridades das mercadorias comercializadas quanto ao regime de substituição tributária.

Registra que ao analisar o lançamento fiscal, percebeu que a Fiscalização não se ateve aos procedimentos de mapeamento de divergências de estoque, de forma que as distorções nas bases de cobrança estão tão desprendidas da realidade que se vê em extrema dificuldade de recompor o caminho feito pela Fiscalização para chegar ao racional adotado.

Registra que quem tem o dever de fiscalizar e lançar corretamente qualquer acusação fiscal é a Administração Fazendária, pois os lançamentos devem lastrearem-se nos fatos corretos e não em imperícias cometidas pelas Autoridades Fiscais, pois admitir-se o contrário seria permitir que a fiscalização 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.

Expressa que a autuação está baseada em fundamento legais e fáticos absolutamente alheios à realidade e que a precariedade do trabalho do fiscal será demonstrada de forma exemplificativa, tais como, os erros de premissas e fáticos da presente autuação.

Exemplificando às fls. 287-288 e 290, afirma que de ordem a trazer as mercadorias para uma base comum em KG, há a necessidade de conversão das diferentes variáveis no comércio de seus produtos (Caixas, Pacotes, Toneladas, etc.). Assim, ressalta que para cada forma de venda e para cada tipo de produto, há uma variável correspondente a ponto de que utilizando uma indevida multiplicação diz que o autuante transformou uma possível omissão de 28.816,48 kg em 5.521.898,51 kg. Destaca outro exemplo que afirma originalmente em KG, mas foi convertida para pacote e, posteriormente convertida em KG (fl. 290).

Aduz que a Fiscalização utilizou os fatores de conversão equivocados para outros itens e/ou mais de um fator de conversão para o mesmo produto a ponto de lhe ser impossível se defender do lançamento, equívoco que, afirma, poderia ser facilmente evitado caso a fiscalização buscasse esclarecimento com a Impugnante.

Reafirma que o lançamento está eivado de nulidade porque não se lastreia em provas reais, não indica a obrigação tributária correta e se vale de números e informações inconsistentes, não havendo segurança acerca do *quantum debeatur* apurado pelo fisco.

II – DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Reproduz ementa de decisão do CONSEF e frisa que a exação fiscal não decorre de levantamento quantitativo procedido de forma correta, razão pela qual pede que o AI seja objeto de diligência fiscal para que as bases de cálculos sejam adequadas à realidade.

III – INFRAÇÃO 03 04.05.11

Em relação à infração 3, ressalta que parte da cobrança de ICMS-ST não poderia subsistir, tendo em vista que não há necessidade de seu recolhimento, por expressa disposição normativa. Aduz que para se concluir a improcedência de tais alegações para parte da autuação, é necessário analisar o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia no tocante à substituição tributária, conforme o artigo 289, que determina sujeitar ao regime de substituição tributária, por antecipação, as mercadorias constantes no Anexo I do regulamento.

O reproduzindo, diz que para o caso importa o item 12.18 do referido anexo, vez que trata das mercadorias comercializadas pela Impugnante, para às quais foi alegada a sujeição ao regime de substituição tributária. Afirmando que os papéis autocopiativos comercializados pela Impugnante e autuados possuem dimensões de 66 cm de altura e 96 cm de largura conforme tabela que cola à fl. 294, diz que há uma exceção clara à aplicação da substituição tributária: *“exceto os vendidos em rolos de diâmetro igual ou maior do que 60 cm e os vendidos em folhas de formato igual ou maior do que 60 cm de altura e igual ou maior que 90 cm de altura”*, razão pela qual afirma também derrubar o mérito da autuação.

Finaliza requerendo o acolhimento da Defesa Administrativa para que o AI seja anulado como medida de rigor, eis que vê patente a inexigibilidade do crédito tributário em cobrança ante a precariedade do trabalho fiscal ou, subsidiariamente que seja acolhido seu pedido de diligência para que os valores do auto de infração sejam corretamente apurados.

Na informação fiscal às fls. 326/334, a Autoridade Fiscal descreve as infrações, pontua as razões defensivas e as contra argumenta na seguinte forma:

II – DA PRECARIÉDADE DO TRABALHO FISCAL – DA VIOLAÇÃO DO DIREITO DA IMPUGNANTE À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO

Depois de sintetizar as razões defensivas, ressalta que os trabalhos de Auditoria Fiscal foram respaldados nos arquivos eletrônicos informados pelo autuado, contendo os lançamentos da sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, bem como nos Documentos Fiscais eletrônicos – NF-es, emitidos e recebidos pelo autuado no período auditado, tudo em estrita observância das normas tributárias vigentes, notadamente quanto ao Art. 249 do RICMS/BA, que diz textualmente 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.

Também ressalta que a aplicação do roteiro de Auditoria de Estoque foi efetuada com base na Portaria nº 445/98 e na Instrução Normativa de nº 56/2007, do Superintendente da SAT.

Quanto aos equívocos alegados pelo autuado:

(i) distorção nos valores iniciais e finais de estoque.

Afora esta citação, em nenhum outro momento de sua Impugnação, o autuado apresenta qualquer dado ou prova de que houve distorção nos valores iniciais e finais de estoque. Assim, nada a comentar, exceto relembrar o dito acima de que todos os dados utilizados para a realização do levantamento quantitativo de estoque foram extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, enviada pelo autuado na forma do Art. 250 do RICMS/BA, Decreto 13.780/12, considerada válida, uma vez que houve a confirmação de recebimento pelo Programa Validador e Assinador (PVA).

(ii) utilização de unidades de conversão equivocadas para se chegar às bases de medidas equivalentes (toneladas, caixas, quilos, etc.).

Neste sentido, diz que o Impugnante exemplifica seu argumento com o item 20058078 – PAPEL SUZANO REPORT PREMIUM”.

Afirma que a alegação defensiva não procede, pois o contribuinte está obrigado a consignar os fatores de conversão de medidas em sua EFD. Ademais, repete que o art. 249 do RICMS/BA preconiza que o contribuinte obrigado à 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, deste reproduzindo a orientação do REGISTRO 0220, que especificamente trata dos fatores de conversão de unidades.

Afirma que, além de o contribuinte não cumprir com sua obrigação, no curso da fiscalização e antes da lavratura do AI, em 27/11/2017 o intimou através de seu Domicílio Tributário, contendo Listagem Diagnóstica dos Arquivos Eletrônicos de sua EFD, dispondo o prazo de 30 dias para regularização das inconsistências constadas na mesma (fl. 14) e, mais especificamente, em 10/01/2018 voltou a intimá-lo com relação aos exercícios de 2014 e 2015 - também através de seu Domicílio Tributário - contendo anexa Relação de itens sem informação do Fator de Conversão no registro próprio da EFD, conforme cópia às fls. 15 a 28 deste PAF.

Salienta que no decorrer dos trabalhos de auditoria houve bastante interação com o setor de Gestão Fiscal da empresa, inicialmente com a Sra. Adriana Costa e posteriormente com o Sr. Jacson Costa, conforme e-mails enviados e recebidos (fls. 32 a 73), para elucidação de dúvidas e esclarecimentos sobre dados e informações contidas na EFD.

Chama a atenção para o esclarecimento que fez em 08/01/18 (fls. 70 a 73) sobre a dúvida da Gestora Fiscal de como proceder para efetuar a informação do fator de conversão de forma retificadora nos seus arquivos eletrônicos. Naquela oportunidade, tomando como exemplo o produto PAPEL NOVO COPIMAX – código 20058312, demonstrou que este item foi inventariado com a unidade CXA (caixa) e comercializado com unidades PCT (pacote) e CXA (caixa), havendo, portanto, a necessidade de informar no registro 0220 da EFD o fator de conversão de PCT (pacote) para CXA (caixa), esta última, a unidade inventariada.

Comenta que no relato citado, o referido item de mercadoria (código 20058312), possui no registro de entrada 8 (oito) dígitos e nas notas fiscais de saída este mesmo item contava com 18 (dezoito) dígitos, em verdade com a inclusão pelo autuado de 10 dígitos 0 (zero) à esquerda do código numérico.

Registra que desde o início dos trabalhos procurou orientar e dar o apoio necessário para o pessoal da área fiscal da empresa a proceder com a diligente correção das omissões das informações do fator de conversão dos itens identificados, que durante os exercícios auditados tiveram unidades de medidas comercializadas diferentes das unidades de medidas inventariadas. Por esta razão discorda das alegações do autuado acerca de equívocos por parte da fiscalização, para um assunto (informação de fator de conversão) que é de inteira responsabilidade do autuado.

Diz que atendeu solicitação da representante da empresa, emitindo o TERMO DE RENOVAÇÃO DE INTIMIZAÇÃO PARA RETIFICAÇÃO DO REG 0220 DA EFD – 2014/2015 – referente ao Fator de Conversão não informado para os itens de mercadorias identificados na auditoria, concedendo-lhe novo prazo de 30 (trinta) dias, conforme cópia anexada às fls. 67 a 69 deste PAF.

Pontua, finalmente, que em 27/02/2018 o autuado enviou os arquivos retificadores com a informação dos fatores de conversão, conforme documento anexado às fls. 60 e 61. Ressalta que foi o contribuinte que efetuou a retificação dos arquivos prestando a informação do fator de conversão, a partir de uma listagem de itens identificados na auditoria que não constavam a necessária informação.

Salienta que de posse dos arquivos retificadores, deu continuidade aos trabalhos de auditoria e constatou que o autuado não informou todos os fatores de conversão identificados anteriormente, o que motivou o envio de novas planilhas contendo os itens de mercadorias cujos fatores de conversão não foram informados no arquivo retificador enviado em 27/02/18, conforme cópia do e-mail às fls. 59 e 60.

Destaca que malgrado todo o esforço de convencimento ao pessoal da área de Gestão Fiscal do autuado de que a retificação dos arquivos eletrônicos foi feita de forma parcial, notadamente quanto ao fator de conversão, depreendeu que não houve por parte do autuado uma maior preocupação quanto ao resultado dos trabalhos, haja vista que enviou por e-mail (fls. 50 e 51) contendo um resultado parcial do levantamento de estoque demonstrando uma omissão de saídas de mercadorias tributadas maior que a de entrada, com o valor de base de cálculo de R\$699.786.753,13, o que redundaria em um valor de débito de ICMS da ordem de R\$118.963.748,07.

Frisa que a partir dessa comunicação a responsável pela gestão fiscal do autuado reconheceu que estava equivocada quanto às unidades de medida informadas e lhe solicitou ajuda, o que motivou novamente o envio de Relação dos itens que estavam sem a informação do fator de conversão, conforme cópia às fls. 47 e 48. Desta feita, para o Sr. Danilo Ribeiro, indicado pela Sra. Adriana Costa, uma vez que esta lhe avisou do seu afastamento da empresa. Fato é que em 20/03/18 o Sr. Danilo Ribeiro lhe enviou e-mail com o preenchimento da planilha informando textualmente que “todos os produtos informados na referida tabela abaixo constam na planilha como (pct) ou caixa (cxa)”, conforme documento às fls. 44 e 45.

Esclarece que, por solicitação do mesmo, foi autorizada nova retificação do arquivo para correção de unidades de medidas de alguns itens de mercadorias, conforme fls. 42 e 43. Neste ínterim, passou a responder pela gestão fiscal o Sr. Jacson Costa, que assumiu a responsabilidade pela conclusão das informações sobre as unidades de medidas, conforme e-mail à fl. 38, cujas dúvidas apresentadas foram devidamente esclarecidas (fl. 38), a respeito da necessidade de efetuar agrupamento dos itens idênticos cujos códigos foram informados nos documentos fiscais com vinte dígitos e na EFD com oito dígitos.

Por fim, em 09/04/18, informa que o Sr. Jacson Costa lhe enviou a última planilha com os fatores de conversão faltantes dos itens de mercadorias, conforme e-mail às fls. 33 e 34, ocasião em que ainda tive o cuidado de questioná-lo sobre o entendimento de que a unidade KG que teoricamente é menor do que PCT (pacote) e a unidade PCT é menor do que CXA (caixa), lhe parecia informada de forma inadequada.

Registra que não obstante a preocupação manifestada no referido e-mail, o Sr. Jacson lhe respondeu o seguinte, *“tivemos a confirmação do nosso Setor de Custos/PCP que as conversões dos itens abaixo estão corretos, peço por gentileza considera-las”* (fls. 32 deste PAF). Assim, sustenta que lhe restou concluir os trabalhos de auditoria de estoque com as informações prestadas, culminando com a lavratura do Auto de Infração ora combatido.

Portanto, declara que se houve algum equívoco na utilização de unidades/fator de conversão, como aduz o Patrono da autuada em sua Impugnação, deve-se debitar exclusivamente à área de Gestão Fiscal da empresa, a cargo inicialmente da Sra. Adriana Costa e posteriormente dos Srs. Danilo Ribeiro e Jacson Costa, conforme sobejamente demonstrado diante das Intimações

emitidas e dos e-mails enviados e recebidos para os mesmos e dos mesmos.

Quanto ao exemplo apresentado pelo autuado, item de código 20058078 – Papel Suzano Report Premium – segundo o qual, para parametrizar os fatores a Autoridade Fiscal ao invés de converter Pacote para KG, utilizou um fator de conversão aleatório (19,16) para, na sequência, utilizar o fator de conversão Caixa para KG, faz o seguinte relato, conforme registro contido na Escrituração Fiscal Digital – EFD, elaborada e fornecida pelo próprio Impugnante."

- 1) O citado produto, código 20058078, foi **inventariado** em KG, ou seja, foi registrado 155.913,350 KG;
- 2) As **entradas** deste item ocorreram nas seguintes unidades: TON (tonelada), CXA (caixa), KG (quilograma) e PCT (pacote);
- 3) As **saídas** deste item ocorreram nas seguintes unidades: CXA (caixa) e PCT (pacote)".

Afirma que é obrigação do autuado informar no registro 0220 de sua EFD, o fator de conversão de TON (tonelada) para KG (quilograma), CXA (caixa) para KG e PCT (pacote) para KG. Conforme foi inicialmente provado, o autuado não informou tais fatores em sua EFD, razão pela qual foi emitida duas intimações para a adoção destas providências.

Ressalta que o Guia Prático da EFD, no tocante a informação do Fator de Conversão, expõe *"quando for utilizada unidade de inventário (bloco H) ou unidade de medida de controle de estoque (bloco K) diferente da unidade comercial do produto é necessário informar o registro 0220 para informar os fatores de conversão entre as unidades"* e *"nos documentos eletrônicos de emissão própria, quando a unidade comercial for diferente da unidade do inventário, este registro deverá ser informado"*.

Pondera que quando o legislador estabeleceu esta regra descrita, a parametrização com a unidade de inventário é questão de critério para uniformização de procedimentos, valendo dizer que o contribuinte quando de operacionalização de suas atividades comerciais e industriais, deve antecipadamente decidir qual a unidade de medida adotará para inventariar cada item de mercadoria informada no registro 0220 – tabela de identificação do item (produtos e serviços), já que um determinado item comercializado pelo contribuinte em diversas unidades de medida, poderá não constar do seu inventário. Tal fato aconteceu com o autuado, razão pela qual (pela falta de critério) no arquivo retificador não foi informado todos os fatores de conversão necessários.

Exemplifica que no curso de 2015 o contribuinte recebeu em transferência 36,963 toneladas (TON) e 4.218 quilogramas (KG) do item - PAPEL ALTA ALVURA ALCALINO, código 20008674 e comercializou no exercício: 1.810,00 pacotes (PCT), mas não há registro deste item no inventário de 31/12/2014 e 31/12/2015. Neste caso, considerando que o autuado não informou na sua EFD original e na retificadora os fatores de conversão, o Sistema Informatizado de Auditoria da SEFAZ, considerou a unidade preponderante TON (tonelada) como unidade de inventário e emitiu a planilha para o autuado informar o fator de conversão da unidade caixa (CXA) para tonelada (TON) e de pacote (PCT) para tonelada (TON), o que foi elaborado pelo Sr. Jacson Costa, conforme amplamente informado, porque somente esta (empresa) tem autoridade e conhecimento para prestar tal informação.

Assim, sobre o fator aleatório alegado pelo patrono do autuado (19,16), é exatamente o fator de conversão informado pelos gestores fiscais do autuado em sua Escrituração Fiscal Digital e/ou na planilha de fatores omissos da EFD, também por eles produzidos e informados ao fisco.

iii) aplicação de coeficientes de conversão quando as bases já estavam parametrizadas

Informa que conforme já relatado, devido ao fato da constatação de que itens de mercadorias comercializadas pelo autuado com unidades de medidas diferentes não foram informados os devidos fatores de conversão, foi dada ampla oportunidade para o autuado corrigir tal omissão, com a abertura do sistema para recepção de arquivos retificadores, o que foi feito ao longo do curso dos trabalhos de auditoria.

Portanto, caso houve informação de fator de conversão em bases parametrizadas - o que afirma ser difícil de ocorrer, uma vez que trabalhou somente com os arquivos retificadores -, a responsabilidade, é exclusiva da Impugnante.

Quanto à cópia da ementa do Acórdão JJF Nº 0050-05/07 citado pelo autuado à fl. 291, diz tratar-se de nulidade do procedimento fiscal por cerceamento de defesa decorrente de falta de demonstração da base de cálculo, o que não é o caso deste PAF, pois consta claramente demonstrada a base de cálculo dos débitos tributários lançados no Auto de Infração combatido.

iv) cobrança de ICMS-ST para mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária.

Rebate a alegação de nulidade sob o argumento que esta é decorrência do levantamento quantitativo procedido de forma equivocada, porque não houve cerceamento de defesa, muito menos falta de demonstração da base de cálculo dos débitos tributários no referido Auto de Infração.

II – CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Discorda dos argumentos apresentados pelo autuado em sua solicitação de conversão deste PAF em diligência, uma vez que: “(a) As bases de cálculos dos lançamentos contidos no auto de infração impugnado estão devidamente comprovadas nos demonstrativos constantes dos anexos fls. 81 a 258, cujos demonstrativos foram entregues na íntegra ao autuado através de mídia CR-R, conforme recibo anexado à fl.77. (b) Quanto a falta de entendimento da acusação fiscal apontada pelo patrono do autuado, não há de prevalecer, vez que no auto de infração consta todos os requisitos previstos no artigo 39 do RPAF, Decreto nº 7629/99”.

III – INFRAÇÃO 03 – 04.05.11 – QUESTÕES SUBSIDIARIAS

Discorda que a infração 3 (cobrança de ICMS-ST) não poderia subsistir, pois os itens autuados e relacionados pelo Impugnante à fl. 294 possuem a NCM 48092000 enquadrada no item 12.18 do Anexo I do RICMS-BA que contempla vários tipos de papéis e que a descrição feita pelo Impugnante – ACTO53 EXC...066X0960 CO F 250 CFB VT/JH – é insuficiente para identifica-los como “papéis autocopiativos” excluídos da ST, ou seja, “papel autocopiativo vendido em rolo, de diâmetro igual ou maior do que 60 cm e os vendidos em folhas de formato igual ou maior do que 60 cm de altura e igual ou maior que 90 cm de largura”.

Ressalta que a descrição ou discriminação dos itens de mercadorias deve ser de tal forma que atenda a todos os interessados na informação dos mesmos, a exemplo do cliente, fornecedores (que eventualmente recebem os itens em devolução) e principalmente os entes fiscalizadores, sejam tributários, sanitários, meio-ambiente, etc.

Salienta que a descrição apresentada pode atender somente aos interesses, controle e registro internos do Impugnante, haja vista que, neste caso, somente o autuado sabe o que significa ACTO53EXC. Reproduz ao que textualmente diz o Guia Prático EFD-ICMS/IPI, quanto ao Registro 0220 – TABELA DE IDENTIFICAÇÃO DE ITENS (PRODUTO E SERVIÇOS), qual seja:

...

A identificação do item (produto ou serviço) deverá receber o código próprio do informante do arquivo em qualquer documento, lançamento efetuado ou arquivo informado (significa que o código de produto deve ser o mesmo na emissão dos documentos fiscais, na entrada das mercadorias ou em qualquer outra informação prestada ao fisco), observando-se ainda que:

- a) O código utilizado não pode ser duplicado ou atribuído a itens (produtos ou serviço) diferentes. Os produtos e serviços que sofrerem alterações em suas características básicas deverão ser identificados com códigos diferentes. Em caso de alteração de codificação, deverão ser informados o código e a descrição anteriores e as datas de validade inicial e final no registro 0205.

Entende que as alegações defensivas não procedem, tendo em vista que não há evidência de que as operações comerciais com o item de mercadoria “papel autocopiativo”, notadamente diante da

“tabela de descrição de produto” colada ao texto pelo Impugnante, encontram-se na excepcionalidade prevista no item 12.18 do Anexo I do Regulamento do ICMS/BA, para a inaplicabilidade da substituição tributária do ICMS, uma vez que não indica na descrição do item em que formato o produto foi comercializado, se em rolo ou em folha, e tampouco estão indicadas as dimensões específicas (diâmetro, altura e largura) previstas no item 12.18 do Anexo I do Regulamento do ICMS/BA, para caracterizar a excepcionalidade.

Por fim, solicita a Procedência do Auto de Infração.

VOTO

Conforme acima relatado, o processo em juízo administrativo veicula lançamento de ICMS e sanção tributária acusando o cometimento de três infrações, cujo valor exigido foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechados.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibo de fls. 03, 04 e 77, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 81-152, 154-201, 277-278 e CD de fl. 79); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Ademais, tendo em vista: a) as disposições da seção XV do RICMS-BA que disciplina a Escrituração Fiscal Digital – EFD (arts. 247 a 256); b) que no curso da fiscalização e antes da lavratura do AI o sujeito passivo foi exaustivamente instado a esclarecer e corrigir dúvidas e/ou incorreções constatadas nos prévios procedimentos de natureza tributária a seu cargo e transmitidas ao fisco - como atestam os documentos de fls. 13, 14, 15-23, 24-25, 26-29 e 32-73, dos autos -, a ponto de, ao final, o sujeito passivo declarar o acerto dos dados transmitidos e ajustados como correto reflexo de sua movimentação empresarial com repercussão no ICMS; d) que cópia da ementa do Acórdão JF nº 0050-05/07 citado pelo autuado à fl. 291, não serve a esse caso por aqui não ter havido cerceamento ao direito por falta da demonstração da base de cálculo, rejeito o pedido de nulidade formulado.

De igual modo, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos; considera-la destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que em existindo estão na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, bem como por considerar que tais documentos, em existindo, não compõem a exceção de apresentação posterior à oportunidade da defesa, como prevista no § 5º do art. 123 do RPAF, indefiro o pedido de diligência suscitado, com fundamento no art. 147, “a” e “b” do citado regulamento.

O Impugnante ataca o mérito do lançamento alegando sua precariedade por conta de equívocos que atribui ao autuante, qual sejam: Infrações 01 e 02: (i) distorções nos valores iniciais e finais de estoque; (ii) utilização de unidades de conversão equivocadas para se chegar às bases de medidas equivalentes (toneladas, caixas, quilos, etc.); (iii) aplicação de coeficientes de conversão quando as bases estavam parametrizadas; e (iv) Infração 03: cobrança de ICMS-ST para mercadorias não sujeitas ao regime de substituição.

De logo, ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da

obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Neste caso, cabe também frisar que o procedimento do qual resultou o AI deu-se mediante regular aplicação do roteiro de Auditoria de Estoque respaldado na Portaria 445/98 e Instrução Normativa 56/07, da SAT, com base nos arquivos eletrônicos informados pelo sujeito passivo, contendo os registros de sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, bem como nas suas NF-es de entradas e saídas, integrantes da base de dados da SEFAZ.

A auditoria foi efetuada através do Sistema Integrado de Fiscalização – SIAF, ferramenta fiscal que, sem modificar os dados registrados pelo contribuinte no SPED, cuja cópia da sua movimentação empresarial com repercussão tributária mensal é transmitida aos entes tributantes. Tais sistemas são os únicos legalmente permitidos, cuja validade jurídica provam a favor e em contra o contribuinte.

Cabe ressaltar que a auditoria por levantamento quantitativo de estoque consiste em uma equação que a partir dos dados do estoque inicial, soma as mercadorias entradas, deduz o estoque final. Assim, caso o contribuinte tenha registrado regularmente sua movimentação e cumprido suas obrigações tributárias (principais e acessórias), suas prévias providências com respeito aos tributos sujeitos à homologação, serão homologadas. Portanto, quando ocorre lançamento de ofício – como nesse caso – por obvio, e tecnicamente, ocorre por consequência de omissões com descumprimento de obrigação tributária principal, cabendo à Autoridade Fiscal, por dever de ofício, constituir o respectivo crédito tributário.

Conforme já aventado na apreciação preliminar, utilizando-se de expediente acautelatório por parte da Autoridade fiscal, até chegar ao resultado final, a auditoria contou com intensa participação do sujeito passivo.

É que tendo em vista a colaboração determinada pelo art. 6º do Código do Processo Civil (que subsidiariamente se aplica ao processo administrativo) e especificada em direitos e deveres do administrado (arts. 3º e 4º da Lei nº 9.784/99, que embora regule o processo administrativo no âmbito federal, também se aplica ao processo administrativo dos demais entes federativos), seja na fase contenciosa em face da previsão constitucional do art. 5º, LIV e LV da CF/88, seja na fase procedimental culminada pelo lançamento que estabelece a relação jurídica (ainda que predominantemente seja regida pelo princípio inquisitório) ocorreu com ampla interação da Autoridade Fiscal autuante com o sujeito passivo.

Nesse sentido, cabe matizar que a colaboração e cooperação mútua devem existir em face do princípio da confiança e boa-fé que devem reinar entre a autoridade fiscal e o contribuinte, já que em face da ordem constitucional vigente, ambos estão estreitamente ligados com noções éticas, expedindo diretrizes comportamentais pautadas em valores reinantes na moral e bons costumes que orientam o agir da Administração Pública e que balizam o comportamento do contribuinte, pois, os atores envolvidos na relação obrigacional tributária respondem pela incolumidade do patrimônio alheio. Ou seja, a Autoridade fiscal pelo patrimônio particular e o administrado pelo patrimônio do público em geral, representado pelo bem e interesse comum, razão maior de existência do Estado e que a Administração, por comando da própria sociedade, tem a irrenunciável função de concretar.

Efetuada o lançamento, o art. 123 do RPAF assegura o direito de o sujeito passivo impugnar o AI de uma só vez, oportunidade em que, por imposição do ônus probatório, deverá pontuar e apresentar todas as provas que lhe favoreçam, sustentando seu direito. Ocorre que, com relação às infrações 01 e 02, do volumoso levantamento quantitativo retratado nos demonstrativos e arquivos autuados, o sujeito passivo apenas trouxe dois exemplos: 01) alegação de que a

fiscalização utilizou fatores de conversão equivocados, inclusive mais de um fator de conversão para o mesmo produto, situação que, a despeito do alegado equívoco a seu favor, expressamente confessa omissão de saída para aquele item, ainda que em menor quantidade (fl. 289); 02) alegação de que a fiscalização teria utilizado equivocados critérios para uma movimentação que já estava quantificada em “KG”, mas foi convertida para “Pacote”, e, posteriormente, convertida para KG (fl. 290).

Quanto ao exemplo relativo ao item de código 20058078 – Papel Suzano Report Premium, como acima relatado, cautelarmente a autoridade fiscal oficializou duplamente o sujeito passivo para legal correção já que, sabendo, havia praticado irregularidade com efeito fiscal-tributário, com a qual não pode se beneficiar em matéria de resultado. O mesmo se aplica quanto à alegação do uso do coeficiente de conversão (19,16) que produziu e informou ao fisco (CPC, art. 774; CC, arts. 150 e 1814).

No que diz respeito à exceção que alega para o papel de 60 e 90 cm, nos autos não se vê provada como comanda o art. 123 do RPAF.

Ocorre que com a inserção da Escrituração Fiscal Digital (EFD) pelo Ajuste SINIEF 02/09 e prevista no art. 247 do RICMS/2012, toda escrituração fiscal do contribuinte passou a ser feita por ele em ambiente digital que se culmina no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), administrado pela Receita Federal e compartilhado com as administrações tributárias estaduais. Neste aspecto, o autuado está obrigado à escrituração fiscal digital usando o SPED, único formato legal de escrituração fiscal-contábil para efeito de prova a favor do autuado, desde 01/01/2011.

É que tal sistema consiste na centralização da sistemática do cumprimento das obrigações - principais e acessórias transmitidas pelo contribuinte às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.

No que interessa para o instante, o Ajuste SINIEF 02/09, dispõe o seguinte:

Cláusula décima O arquivo digital da EFD gerado pelo contribuinte deverá ser submetido à validação de consistência de leiaute efetuada pelo software denominado Programa de Validação e Assinatura da Escrituração Fiscal Digital - PVA-EFD que será disponibilizado na internet nos sítios das administrações tributárias das unidades federadas e da RFB.

§ 1º O PVA-EFD também deverá ser utilizado para a assinatura digital e o envio do arquivo por meio da internet.

§ 2º Considera-se validação de consistência de leiaute do arquivo:

I - a consonância da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD definidas em Ato COTEPE;

II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas.

§ 3º O procedimento de validação e assinatura deverá ser efetuado antes do envio do arquivo ao ambiente nacional do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

§ 4º Fica vedada a geração e entrega do arquivo digital da EFD em meio ou forma diversa da prevista nesta cláusula.

Cláusula décima primeira O arquivo digital da EFD será enviado na forma prevista no § 1º da cláusula décima, e sua recepção será precedida no mínimo das seguintes verificações:

I - dos dados cadastrais do declarante;

II - da autoria, autenticidade e validade da assinatura digital;

III - da integridade do arquivo;

IV - da existência de arquivo já recepcionado para o mesmo período de referência;

V - da versão do PVA-EFD e tabelas utilizadas.

§ 1º Efetuadas as verificações previstas no caput, será automaticamente expedida pela administração tributária, por meio do PVA-EFD, comunicação ao respectivo declarante quanto à ocorrência de um dos seguintes eventos:

I - falha ou recusa na recepção, hipótese em que a causa será informada;

II - regular recepção do arquivo, hipótese em que será emitido recibo de entrega, nos termos do § 1º da cláusula décima quinta.

§ 2º Consideram-se escriturados os livros e o documento de que trata o § 3º da cláusula primeira no momento em que for emitido o recibo de entrega.

§ 3º A recepção do arquivo digital da EFD não implicará no reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem na homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte. (grifos meus)

Ora, a atual sistemática das informações fiscais tem a finalidade de possibilitar ao Fisco o conhecimento e o direto acesso à movimentação empresarial no que diz respeito às obrigações tributárias do contribuinte, de modo a que os procedimentos tributários regidos pelo princípio da inquisitorialidade, à exemplo do lançamento tributário, possam ser levados a cabo unilateralmente pela Administração ativa, até sem a necessidade da participação do contribuinte, em certos casos.

Nesse contexto, é fato que a regular EFD oferece a possibilidade para o Fisco atuar de ofício no sentido de homologar ou não as prévias atividades do contribuinte com respeito ao ICMS e, quando a EFD se apresentar inconsistente, intimar o contribuinte a regularizá-la, como aconteceu nesse caso.

Nesse sentido, a amplitude e intensidade da correspondência entre a Autoridade fiscal e prepostos do contribuinte, alertando-lhes acerca de irregularidades constatadas nos procedimentos prévios a cargo do sujeito passivo, especialmente quanto à regularização dos fatores de conversão, demonstra o empenho da Autoridade Fiscal para levar excelência à auditoria entabulada pelo roteiro de quantitativo de estoque que, ao fim e ao cabo, resume-se à uma equação matemática que não leva constatar-se infração quando o sujeito passivo mantém seu movimento empresarial cumprindo as obrigações tributárias consoante à legislação pertinente, o que se há de refletir nas informações transmitidas pela EFD.

Assim, considerando: a) a boa fé do sujeito passivo ao taxativamente declarar a correção dos fatores de conversão de modo reiterado a ponto de esgotar os questionamentos que lhe foram feitos a respeito, inclusive quanto à aplicação de coeficientes de conversão quando as bases já estarem parametrizadas (docs. fls. 32, 44-45); b) que caso tenha prestado falsa informação, atitude com a qual não pode beneficiar-se em face de que a ninguém é permitido lucrar de sua conduta ilícita ou beneficiar-se de sua própria torpeza, princípio esparsamente acolhido pelo Direito brasileiro (CPC, art. 774; CC, arts. 150 e 1814); c) que ao contrário do pretendido, o único exemplo aportado pelo Impugnante ratifica a existência de omissão constitutiva da infração capitulada, tenho as infrações 01 e 02, como subsistentes.

Com relação à Infração 03, o Impugnante se restringe à alegação de os itens que relaciona à fl. 294, não se submetem ao regime tributário antecipado por ST, vez que seriam excetuados do item 12.18 do Anexo I do RICMS-BA. Neste particular, a despeito das descrições estabelecidas pelo sujeito passivo e coladas à peça defensiva (fl. 294) serem insuficientes para relacionar as mercadorias com assertiva alegada, já que necessitam de provas complementares para tanto, de pronto observo que tais itens não compõem a exação fiscal dessa infração, uma vez que seus códigos não constam da omissão apurada e espelhada no demonstrativo que suporta o ICMS exigido (fls. 277-278). Portanto, infração não elidida e, por consequência, também subsistente.

Quanto ao ônus probatório, ao fisco cabe provar o cometimento das infrações, o que no caso foi feito com aportação de vasta documentação aos autos e que se vê claramente indicada e referenciada no índice que compõe a primeira folha do PAF. Do mesmo modo, compete ao sujeito passivo comprovar indubitavelmente as alegações defensivas, o que não ocorreu neste PAF, especialmente apontando objetiva e analiticamente todas as inconsistências que veja no procedimento fiscal que apenas fez esquematizar a escrituração fiscal produzida pelo próprio impugnante, no sentido de homologar o cumprimento de suas obrigações tributárias principais. Impõe-se, portanto, as disposições expostas nos artigos do RPAF abaixo reproduzidos:

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Art. 141. Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207098.0004/18-9**, lavrado contra **SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$6.485.179,38**, acrescido das multas 60% sobre R\$130.256,29 e de 100% sobre R\$6.354.923,09, previstas no art. 42, incisos II, “e” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de agosto de 2018.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIO - JULGADOR