

**PROCESSO** - A. I. Nº 281081.0010/19-3  
**RECORRENTE** - TIM S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0211-02/19  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 07/04/2020

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0071-12/20**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Os contribuintes do ICMS, para o correto uso de crédito fiscal, devem observar as condições estabelecidas no art. 309 do RICMS/2012. Não foram acostados, aos autos, os documentos fiscais que comprovem o regular direito ao uso do crédito fiscal, restando comprovado o uso de crédito indevidamente, por falta de documentos fiscais que suportem o crédito fiscal. A autuada não elidiu a infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 117 a 124) interposto em face do Acórdão nº 0211-02/19 (fls. 103 a 110), que concluirá pela Procedência da autuação.

O Auto de Infração, lavrado em 12/06/2019 e notificado ao Sujeito Passivo em 14/06/2019, resultou na glosa de créditos apropriados e a consequente cobrança de ICMS omitido no valor de R\$501.258,88, mais de 60% e demais acréscimos legais, sob a acusação de cometimento de infração única, enunciada da seguinte maneira:

*INFRAÇÃO 01 – 01.02.42 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.*

*A empresa TIM S.A., em novembro de 2014, se creditou de ICMS ST NORMAL, no valor total de R\$543.899,41, referente a ressarcimento da transposição de estoque de aparelhos celulares.*

*Em abril de 2019, a fiscalização intimou a empresa, conforme intimação 36/2017, apensa ao PAF, para apresentar a composição das notas fiscais de saída e entradas utilizadas para comprovação do direito ao respectivo crédito fiscal utilizado.*

*Em 08/04/2019 a empresa apresentou a fiscalização as planilhas solicitadas, contendo todas notas fiscais de saída utilizadas para transposição de estoque e também, as respectivas notas fiscais de entrada que dão suporte ao direito de ressarcimento do ICMS Substituição Tributária Normal.*

*A fiscalização de posse dos documentos fornecidos, apurou que a empresa TIM S.A., para fins de ressarcimento do ICMS ST, utilizou irregularmente diversas notas fiscais de entrada de aparelhos celulares.*

*Foram apurados dois tipos de irregularidades nas notas fiscais de entrada que dão suporte ao ressarcimento do crédito de ICMS normal ST.*

*A primeira irregularidade, apurada no ANEXO A, se refere as notas fiscais de entrada, cuja entrada no estoque da empresa ocorreu em datas posteriores a emissão das respectivas notas fiscais de saída dos produtos utilizados na ativação (transposição de estoque).*

*Evidentemente que nenhum produto/mercadoria pode sair do estoque da empresa, sem, antes, ter dado entrada. Portanto, quando este fato ocorre, fica caracterizado a falta de origem dos respectivos produtos.*

*Desta forma, neste caso, ficou evidenciado que a operação de ressarcimento do ICMS ST, não possuem documentação fiscal suporte ou comprobatória, tendo em vista que as notas de entrada são posteriores as notas fiscais de saídas, caracterizando de forma clara, a falta de comprovação da origem dos respectivos produtos.*

*Tudo apurado e demonstrado conforme Anexos “A” (Cobrança Analítica), apenso ao PAF integralmente em meio magnético, e também em papel, apenas para efeito ilustrativo (algumas folhas).*

A segunda irregularidade, foi apurada, no ANEXO 01, onde a fiscalização apurou que a empresa TIM S.A., para fins de ressarcimento do ICMS ST, utilizou a maior diversos créditos fiscais, visto que, a quantidade de aparelhos registrados nas notas fiscais de saída, não possuem origem nas respectivas notas fiscais de entrada ou possuem origem apenas parcial.

Em resumo, foi apurado pelo fisco que a quantidade de aparelhos celulares lançados nas notas fiscais de saída, estão em quantidades superiores aos existentes nas respectivas notas fiscais de entrada, suporte do crédito fiscal.

No levantamento elaborado pela fiscalização, apuramos saídas de 15.634 aparelhos celulares, contra a entrada de 1.114 aparelhos celulares.

Desta forma, fica evidenciado que a maior parte do ressarcimento do ICMS ST, não possuem documentação fiscal suporte comprobatória, tendo em vista que as quantidades dos produtos existentes nas notas de entrada são muito inferiores as quantidades apuradas nas notas fiscais de saídas, caracterizando de forma objetiva e irrefutável, a falta de comprovação da origem dos respectivos produtos.

Acrescentamos que o levantamento foi feito por código produto e quantidade, apurados nas notas fiscais de saídas, e nas notas fiscais de entradas vinculadas as notas fiscais de saída.

Evidentemente que nenhum produto/mercadoria pode sair do estoque da empresa, sem, antes, ter dado entrada. Portanto, quando este fato ocorre fica caracterizado a falta de origem dos respectivos produtos e a perda ao direito do respectivo Ressarcimento ST. O levantamento completo elaborado pelo fisco, está no ANEXO 01, apenso ao PAF de forma completa, em meio magnético, e também parte em papel, para efeito de ilustração.

(...)

*Enquadramento Legal: Art. 31 da Lei nº 7.014/96, C/C art. 309 do RICMS/2012.*

*Multa Aplicada: Artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.*

Em 31/10/2019 a 2ª JJF julgou, por unanimidade, o Auto de Infração Procedente, nos seguintes termos:

*O auto de infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS, conforme relatado.*

*Preliminarmente, verifico que o lançamento de ofício foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar, com certeza, a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.*

*Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o auto de infração, portanto, a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.*

*Não existindo preliminares a serem analisadas, passo a apreciar o mérito.*

*A acusação fiscal tem fulcro na utilização indevida de crédito fiscal, pela falta de apresentação de documentos comprobatório do direito ao referido crédito, cuja utilização decorreu do ressarcimento da transposição de estoque de aparelhos celulares, conforme relato do autuante.*

*Em artigo publicado pela Associação de Fiscais e Auditores de Tributos do Brasil – AFBRAS, consta a seguinte definição do termo “transposição de estoques”: “Embora a legislação não estabeleça um conceito específico acerca do assunto, com base nas rotinas e nas atividades desempenhadas pelo estabelecimento, a transposição de estoque caracteriza-se pela operação realizada pelo contribuinte, em relação a mercadorias adquiridas com finalidade de industrialização ou comercialização e até mesmo com mercadorias de sua produção própria, em que por qualquer motivo este contribuinte decide consumi-las em seu próprio estabelecimento ou quando fizer uso destas em fim alheio à sua atividade principal.*

*Sendo assim, a transposição de estoque tem sua configuração quando o contribuinte decide alterar a destinação da mercadoria adquirida ou produzida, destinando-as para seu uso e consumo ou para integração em seu ativo imobilizado, ou mesmo quando adquire mercadorias para seu uso e consumo ou para integração no ativo imobilizado e decide comercializá-las ou integrá-las em processo industrial”. Disponível no sítio - <https://www.afbras.org.br>.*

*Em observância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, será assegurado ao contribuinte, salvo, disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto cobrado nas entradas de mercadorias destinadas a comercialização ou industrialização, desde que a saída posterior dessas mercadorias ou outras resultantes da sua industrialização sejam tributadas ou, não sendo, a legislação permita expressamente a sua manutenção.*

*Os contribuintes que apuram o imposto no sistema de conta corrente fiscal, não podem aproveitar o ICMS destacado nas aquisições que já foram objeto de substituição tributária, posto que o valor do crédito já foi utilizado quando da aquisição da mercadoria para efeito do cálculo do imposto da substituição tributária, retido pelo responsável. Nesse sentido, o valor da compra de uma mercadoria que tem o destaque do ICMS-ST, não pode ser agregado ao crédito do ICMS das operações próprias.*

*No caso em análise, trata-se de transposição de estoque de “aparelhos de telefone celulares”, mercadoria que se encontra enquadrada no regime de substituição tributária, e, portanto, obriga o sujeito passivo a efetuar a retenção e recolhimento de ambos os impostos, o normal e o substituído, conforme dispõe a Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, in verbis.*

*Cláusula segunda, Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.*

*Na operação de transposição de estoques, para que não se configure uma situação jurídica de cobrança em duplicidade, pode o sujeito passivo efetuar o ressarcimento dos impostos destacados, conforme dispõe a Cláusula terceira do citado convênio, que se aplica ao caso em tela:*

*Cláusula terceira. Nas operações interestaduais, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado pelo contribuinte mediante emissão de nota fiscal eletrônica, exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento inscrito como substituto tributário que seja fornecedor do contribuinte substituído.*

*A regra transcrita acima encontra-se contemplada no RICMS/2012, conforme art. 301, inc. I, que preconiza:*

*Art. 301. Nas operações interestaduais para estado signatário de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, se as mercadorias já tiverem sido objeto de retenção ou antecipação do imposto, a fim de que não se configure duplicidade de pagamento do tributo:*

*I - o remetente utilizará como crédito fiscal o imposto incidente na operação de aquisição mais recente das mesmas mercadorias, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, total ou proporcionalmente, conforme o caso;*

*Retornando ao foco da autuação, destaco que não há questionamentos quanto à operação de ressarcimento por transposição de estoque e sim, quanto a comprovação da existência dos créditos fiscais resarcidos pela autuada.*

*Neste sentido, observo que o direito a utilização do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, pressupõe que o contribuinte deva cumprir o que preceitua a legislação tributária, observando os limites e condições para utilização de créditos, conforme prevê o art. 309, §§ 6º e 7º do RICMS/2012, c/c art. 29 da Lei nº 7.014/96, ou seja, o direito ao crédito fiscal se condiciona ao valor destacado no documento fiscal referente a aquisição do bem tributado, bem como ser imprescindível a constatação da idoneidade dos documentos que originaram os aludidos créditos e a sua correta e tempestiva escrituração nos livros fiscais, consoante norma contida no art. 31 da Lei nº 7.014/96:*

*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.*

*Além disso, as notas fiscais, arroladas na autuação, não foram escrituradas tempestivamente na EFD do contribuinte, fato que fragiliza o argumento da defesa, podendo a utilização de créditos fiscais gerados em documentos emitidos em data anterior a da utilização dos referidos créditos, ser caracterizada a utilização antecipada do crédito fiscal, prática não prevista na legislação.*

*A utilização do crédito fiscal foi então considerada indevida em virtude de o contribuinte não ter apresentado os documentos fiscais que garantiram o crédito que fora utilizado, obedecendo aos normativos legais, constatado pela fiscalização, que apontou dois fatos ocorridos, conforme relatórios apensos aos autos:*

- a) ANEXO A relaciona as notas fiscais de entrada, cuja ingresso das mercadorias no estoque do contribuinte ocorreu em datas posteriores a emissão das respectivas notas fiscais de saída dos produtos utilizados na ativação (transposição de estoque);
- b) ANEXO 01 demonstra que foram detectadas as saídas de 15.634 aparelhos celulares, contra a entrada de apenas 1.114 unidades, o que demonstra a falta de comprovação da origem de 14.520 unidades.

*A autuada não contesta os fatos apurados pela fiscalização, tampouco apresenta provas ou documentos capazes de elidir a acusação, chegando a admitir que notas fiscais de aquisição de mercadorias não foram tempestivamente escrituradas na sua EFD.*

Após consulta no SISTEMA DE PARECERES TRIBUTÁRIOS – CPT, verifico que a empresa autuada já pleiteou em diversas oportunidades, o ressarcimento do ICMS-ST, e foi negado pela Diretoria de Tributação, por inexistência de documentos fiscais que comprovassem os créditos pretendidos.

Neste sentido, transcrevo trecho do Parecer DITRI nº 30474/2019 que concluiu pelo indeferimento do pedido de ressarcimento:

“Em relação ao período de dezembro/2017 a setembro/2018, informamos que a fiscalização, ao analisar o processo, verificou que nenhuma documentação suporte foi apresentada pela empresa para comprovar suas alegações.

A empresa não anexou ao PAF nenhuma memória de cálculo, ou seja, nenhuma planilha de apuração dos cálculos realizados para demonstrar como chegou ao valor pleiteado. Além disso, a empresa não informou as notas fiscais suporte dos referidos Créditos fiscais, nem de saída, nem de entrada. Acrescentamos que nenhuma guia de recolhimento do ICMS ST, foi entregue.

Enfim, a empresa não oferece nenhuma prova material concreta que possa a demonstrar o direito sobre a os créditos pleiteados. Nada foi anexado ao Processo”.

Verifico ser esta a situação posta, haja vista que não foram trazidos aos autos quaisquer documentos que comprovem os créditos fiscais utilizados pelo contribuinte.

Quanto alegação de que a multa sugerida é desproporcional e tem nítido caráter confiscatório, não acolho tal argumento em razão de não estar incluso no campo de competência dos órgãos administrativos de julgamento a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, consoante prescreve o art. 167, incisos I e III do RPAF/99.

Com referência ao pedido de redução da multa de 60%, aplicada ao caso, não o acolho, em virtude da ausência de previsão legal. O §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, somente prevê a possibilidade de redução ou cancelamento para as multas aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias.

No presente caso, a aplicação da multa se deu por descumprimento de obrigação principal. Destaco, contudo, que a multa por descumprimento de obrigação principal, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da mencionada lei estão sujeitas às reduções de valor estabelecidas no art. 45 da mesma lei, desde que o contribuinte efetue o recolhimento ou parcele o débito apurado, nos prazos previstos na referida norma legal.

A representante da autuada em sede de sustentação oral, fez referência aos Acórdãos do CONSEF JJF nº 0099-03/18 e CJF nº 0370-12/18, como paradigma aos argumentos defensivos.

Neste aspecto, cabe deixar consignado que os citados acórdãos, referem-se ao julgamento do PAF nº 269200.0031/17-9, julgado improcedente em consequência de o sujeito passivo ter apresentado cópia de todas as notas fiscais de saída interestadual, objeto de recuperação do ICMS-ST, bem como todos os DAEs de pagamento do imposto, restando evidente que os valores lançados como ressarcimento de débitos foram devidamente respaldados e suportados, tanto no aspecto do que determina o RICMS/2012 em seu art. 301, quanto aos documentos apresentados, fato inclusive, acatado pelo autuante.

Dessa forma, o julgamento não serve de socorro aos argumentos da autuada.

Pelas razões expostas, não há reparo a fazer ao trabalho do autuante, de forma que voto pela procedência do auto de infração.

Intimado, o Sujeito Passivo ofereceu Recurso Voluntário em sede do qual reeditou os argumentos da defesa aduzindo que:

- a) a fim de demonstrar seu legítimo direito ao crédito, apresenta cópias de notas fiscais do período de 04 a 12/2013, bem como os comprovantes de recolhimento ST do período – Doc. 04 (com efeito, apresenta no anexo de seu Recurso denominado “Doc. 04”, fls. 180 a 190, três folhas do que aparenta ser um extrato de sistema de controle de pagamentos, sem dados conclusivos sobre o que se refere; e mais seis impressões de Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNREs; além de dois comprovantes bancários de recolhimento);
- b) que não procedeu com creditamento indevido, utilizando as notas fiscais que foram colhidas pela Fiscalização apenas como referência do valor da última transferência, não ocasionando qualquer prejuízo ao erário da Bahia, pois sustentou-se nos permissivos do art. 301, § 1º do RICMS/12 e na Cláusula Terceira, § 4º, do Convênio ICMS 81/1993;
- c) que, pelo seu caráter confiscatório, as penalidades aplicadas devem ser afastadas, repetindo as transcrições de arrestos de Tribunais Superiores.

Requereu remessa dos autos a diligência para análise da documentação acostada, o provimento integral do recurso para que o Auto de Infração seja julgado improcedente e cancelado, com pedido sucessivo e redução da multa aplicada.

Requereu, ainda, que todas as intimações fossem dirigidas exclusivamente aos advogados Ernesto Johannes Trouw, OAB/RJ nº 121.095, e Fábio Fraga Gonçalves, OAB/RJ nº 117.404, nos endereços postais e eletrônicos que indica.

Recebidos os autos, estes foram a mim distribuídos em 03/03/2020 e, por considerá-los instruídos, solicitei ao Sr. Secretário em 09/03/2020 que os incluísse em pauta de julgamento. Trago-os, pois, a esta sessão de 16/03/2020, para apreciação por esta 2ª Câmara.

## VOTO

O Recurso de Voluntário é cabível e adequado (art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99), deduzido dentro do prazo do art. 171 do RPAF/99), por isso dele conheço.

Não há preliminares a enfrentar em relação à decisão ou ao recurso. O pleito de realização de diligência fiscal será examinado, mais adiante, e o requerimento acerca das intimações será examinado ao final deste voto.

Destaco que o Auto de Infração, apesar de conter apenas a acusação de uma infração (utilização indevida de crédito) tem em mira dois comportamentos distintos do sujeito passivo, ambos criteriosamente descritos seja no relato presente no próprio Auto de Infração, seja nos anexos (“Anexo A” e “Anexo 1”).

Ambos os comportamentos dizem respeito a operações de transposição de estoque (ou seja, operações em que bens recebidos pelo autuado como mercadorias passaram a ser, em momento logicamente subsequente, considerados como bens destinados a compor o seu ativo fixo, ou passaram a ser utilizados para uso e consumo do estabelecimento).

Em outras palavras: alterada a destinação dos bens (antes, mercadorias; depois, bens sem finalidade mercantil), alterou-se a sua tributação. Como consequência, o ICMS recolhido em substituição tributária nas operações antecedentes com essas mercadorias (ICMS-ST), com a mudança da destinação dos bens, passou a ser considerado objeto de ressarcimento, que o sujeito passivo registrou em sua escrita fiscal. Ademais, todos os créditos foram apropriados em novembro de 2014.

Vale nesse passo retornar à Ação Fiscal: instado a justificar o ressarcimento, o Sujeito Passivo averbou que (fl. 8) *“As mercadorias são adquiridas como um material destinado a revenda e é registrada no CFOP 2403 ou 2102. Havendo a necessidade de ceder em comodato a TIM emite NF de transposição do estoque para o ativo, registrando a operação 5949, tributada, como forma de documentar que tal mercadoria deixara de ser um material destinado a revenda e passara a compor o ativo da empresa. Tal nota também será tributada com CFOP 1949. Considerando que a mercadoria passou a ser integralizada no ativo, a empresa se apropria do ICMS Próprio pago na entrada, cujo fato inicial não se concretizou”*.

Assim, o primeiro comportamento (implicando uma glosa de R\$68.967,45, menos de 15% do auto – fl. 19), relacionado com saídas do estoque registradas entre os meses de novembro e dezembro de 2012, decorreu da constatação de que o Autuado não evidenciou devidamente o ICMS-ST previamente recolhido e subsequentemente havido como passível de ressarcimento. Fisco e Contribuinte se esgrimem, assim, sobre a possibilidade de utilizar notas fiscais de entrada de mercadorias emitidas em data posterior à da transposição do estoque, o Contribuinte aduzindo que tem direito a fazê-lo por força do disposto no art. 301, § 3º, do RICMS/12 (*“Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando da última aquisição do produto pelo estabelecimento, proporcional à quantidade saída”*); o Fisco afirmando que *“Não nos parece nem*

*um pouco razoável, ou lógico, o entendimento utilizado pela autuada de aproveitar notas fiscais de entrada registradas em sua escrita fiscal em momentos posteriores as respectivas notas fiscais de saída, para dar suporte legal as suas operações de ressarcimento do ICMS sobre substituição tributária” (fl. 73).*

O segundo comportamento (implicando uma glosa de R\$432.291,43, mais de 85% do auto – fl. 23) também atinente a utilização irregular de crédito fiscal em transposição de estoque, com saídas registradas de janeiro a dezembro de 2013, diz respeito à verificação de que a Autuada somente contabilizou a entrada de 1.114 aparelhos, embora haja registrado a saída de 15.634, sendo glosados todos os créditos apropriados a título de ressarcimento em relação às operações que sobejaram em quantidade ou em valor de crédito, dada a ausência de comprovação de origem.

Sobre esse comportamento, a justificativa do Sujeito Passivo na posição de Impugnante (fl. 42), e também na posição de Recorrente (fl. 121) foi exatamente a mesma:

*Com relação ao entendimento do fisco acerca da quantidade de aparelhos registrados nas Notas Fiscais de saída, a Impugnante esclarece que utiliza o valor do imposto estadual da Nota Fiscal de entrada como referência para o cálculo do imposto da nota de saída, dentro do regulamento de ressarcimento do ICMS.*

*Dessa forma, conforme estabelecido no artigo 301, § 3º do Decreto nº 13.780/2012, já mencionado acima, o valor do imposto pode ser o da última aquisição, logo, a nota de aquisição pode ter quantidades diferentes daquela registrada na saída.*

Entendeu o Autuante que o Sujeito Passivo não contestou o levantamento elaborado pelo fisco. Do mesmo modo entendeu a 4ª JJF prolatora da decisão recorrida, ao afirmar que “A autuada não contesta os fatos apurados pela fiscalização, tampouco apresenta provas ou documentos capazes de elidir a acusação, chegando a admitir que notas fiscais de aquisição de mercadorias não foram tempestivamente escrituradas na sua EFD.” (fl. 109).

É de se questionar: a acusação fiscal restou suficientemente caracterizada, com clareza? Após grande ponderação, sobretudo diante do fato de que dois comportamentos distintos, atinentes a momentos distintos, foram reunidos em uma mesma acusação, penso que sim. Sua compreensão inicial não é fácil, é verdade, mas logo se entende que em novembro de 2014 o Recorrente se apropriou de créditos fiscais de ICMS-ST em operações de transposição de estoques, sendo que essa transposição se deu em meses diversos dos exercícios de 2012 e 2013, colhidas irregularidades de duas ordens: a) ausência de notas fiscais das operações que implicaram o pagamento do ICMS-ST a ser ressarcido, em relação aos meses de novembro de dezembro de 2012, gerando incerteza quanto ao valor do ICMS-ST passível de ressarcimento; e b) incompatibilidade entre o volume de mercadorias indicadas nas notas fiscais de entrada e saída do estoque entre os meses de janeiro e dezembro de 2013, gerando insegurança até mesmo quanto à origem das mercadorias (e sua adequada escrituração), além de incerteza quanto ao valor do ICMS-ST passível de ressarcimento.

Percebe-se, como bem ponderou o órgão julgador, que não está em questão o direito, em tese, de quem realiza transposição de estoque em ressarcir-se do ICMS-ST recolhido nas operações antecedentes. O que se afirma é que o Sujeito Passivo não cuidou de demonstrar de forma suficientemente clara qual seria o valor efetivamente a ser ressarcido. Ou seja, não cuidou de compor o seu crédito por meio de documentação conclusiva, gerando a glosa.

Dito isso, vamos ao exame das postulações do Recorrente.

Constatou que com o Recurso Voluntário foram acostados documentos (o Doc. 04) que mais acima me referi. O impresso contém 12 páginas, incluindo a capa (fls. 179 a 190), e o arquivo em mídia eletrônica (fl. 193) contém 29 páginas.

Analizando o arquivo eletrônico, constato conter documentos de três espécies:

a) uma espécie de espelho de um controle interno da empresa para remessa de pagamento (três ocorrências), com indicação de referências aos meses de outubro, novembro e dezembro de 2013, o pagamento de GNRE por parte da filial da autuada estabelecida em outra UF (Pernambuco) e em

favor da Bahia. Como exemplo, copio abaixo a imagem da que se refere a dezembro de 2013:

Identificação da GNRE  
Número de Controle 0000001400100905  
UF Favorecida BA  
Data de Emissão Não informada  
Dados de Pagamento  
Situação Pagamento Efetuado  
Data do Pagamento 09/01/2014 00:00:00  
Banco BANCO DO BRASIL  
Agência 3070  
Autenticação Bancária 779CFFE33E54EFD6  
Receita 100048 - ICMS Substituição Tributária por Apuração  
Contribuinte Emitente  
Inscrição Estadual 89627639  
Razão Social TIM CELULAR S.A.  
Endereço AYRTON SENNA DA SILVA  
UF PE  
Município JABOATAO DOS GUARARAPES  
CEP 54410-240  
Complementos da Receita  
Documento de Origem AUTO DE LANÇAMENTO - undefined  
Referências da Receita  
Período de Referênciamensal/12/2013  
Data de Vencimento 09/01/2014  
Valor Principal R\$ 262.633,26  
Valor Total R\$ 262.633,26

b) GNRES, recolhidas também por filial da autuada estabelecida em outra UF (Pernambuco) com períodos de referência de novembro de 2012 a dezembro de 2013, algumas delas contendo c) comprovantes bancários. A tabela abaixo resume esses dados:

GNRE - mês ref	Valor (R\$)	fl. dos autos	Comprovante bancário	fl. do comprovante nos autos	págs. do arquivo eletrônico (Doc. 04.pdf)
dez/13	262.633,26	183	Não	n/a	5
nov/13	349.349,25	184	Não	n/a	6
out/13	264.319,67	185	Não	n/a	7
set/13	167.664,19	n/a	Sim	n/a	25, 24
ago/13	347.735,30	n/a	Sim	n/a	23, 22
jul/13	416.926,72	n/a	Sim	n/a	20, 21
jun/13	237.462,34	186	Sim	187	8, 9
mai/13	298.849,63	188	Sim	189	10, 11
abr/13	271.982,03	190	Sim	n/a	12, 13
mar/13	191.971,81	n/a	Sim	n/a	14, 15
fev/13	230.973,26	n/a	Sim	n/a	16, 17
jan/13	221.261,76	n/a	Sim	n/a	18, 19
dez/12	115.535,04	n/a	Sim	n/a	26, 27
nov/12	195.266,21	n/a	Sim	n/a	28,29

Com a devida licença, não vejo como os documentos acostados possam auxiliar a tese de defesa. A uma, não se vê qualquer concatenação entre os valores recolhidos a título de ICMS-ST, os valores relacionados com “transposição de estoque” e os valores objeto do resarcimento. O descuido até mesmo em reunir os documentos de modo minimamente organizado, por parte da Recorrente, apenas atestam o que a Fiscalização informara: não há documentação minimamente organizada para evidenciar o direito ao crédito.

É nesse sentido, aliás, que indefiro o pedido de diligência fiscal. A diligência, se regularmente requerida (art. 145, parágrafo único do RPAF/99), o que não foi, serviria para sanar dúvidas para a formação da convicção dos julgadores, para além do que se encontra presente nos autos (art. 147,

inciso I, alínea “a” *a contrario sensu* do RPAF/99). Os documentos anexados, e conforme anexados, contribuem para a convicção de que o Recorrente efetivamente não reuniu documentos minimamente consistentes para evidenciar o seu direito ao ressarcimento de ICMS-ST, ou o valor a ser ressarcido.

Nesse passo, associo-me a toda a fundamentação do órgão julgador *a quo*. Vejamos.

Não se verifica na tese de defesa, reiterada em fase recursal, a contestação dos fatos apurados. Objeta-se, em relação apenas à primeira conduta irregular apontada, que o § 3º, do art. 301 do RPAF/99 autorizaria a utilização de valores da entrada mais recente para fins do cálculo do montante a ser ressarcido. Ora, com a devida vênia, não é assim que se passa. Não está ao talante do Sujeito Passivo a utilização ou dos valores destacados a título de ICMS-ST nas operações antecedentes, ou do valor destacado nas entradas mais recentes. Não. O texto normativo traz a cláusula “*Quando for impossível...*”.

Ora, onde se encontra a justificativa da empresa para utilizar outros documentos, que não os do ingresso das próprias mercadorias no estoque do estabelecimento autuado, objeto da glosa, e sim de mercadorias outras, com notas fiscais outras (e, pelo que afirma, com valores de produtos e de ICMS-ST retido também diversos), para dar suporte ao montante do ressarcimento? Com a devida vênia, justificativa alguma veio aos autos.

Ainda compulsando a decisão recorrida, sobre a referência de julgado precedente envolvendo a mesma interessada e o tema do ressarcimento de créditos de ICMS-ST na transposição de estoque e aparelhos celulares, observei que o acórdão aduzido como paradigma (CJF nº 0370-12/18) efetivamente trata do tema, mas fundamentou-se em premissa fática que não se verifica neste caso. Ali, seja o Autuante, em sede de informação fiscal, seja a Junta de Julgamento Fiscal, seja a Câmara de Julgamento Fiscal conseguiram encontrar elementos documentais colacionados com a defesa e que deram suporte ao crédito constituído a título de ressarcimento:

*Apresenta cópia de todas as notas fiscais de saída interestadual objeto de recuperação do ICMS – ST, bem como todos os DAE's de pagamento do referido imposto, estando evidente que os valores lançados como ressarcimento de débitos estão devidamente respaldados e suportados, tanto no aspecto do que determina o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia em seu art. 301, quanto aos documentos apresentados.*

*Verifiquei a documentação e arquivos apresentados pela Autuada na mídia eletrônica (fl 304), notas fiscais, DAE's de pagamentos, memória de cálculo do ICMS-ST, chegando à conclusão de que, realmente, razão assiste a Autuada, quando afirma que a cobrança é indevida, uma vez que ficou comprovado materialmente a procedência dos créditos efetuados na escrituração fiscal.*

*Outro aspecto importante a ser levado em consideração, é que o fiscal autuante prestou informação fiscal (fls.307/309), concluindo que após análise minuciosa dos documentos apresentados, foi verificada a correção dos procedimentos adotados, os quais se encontram em consonância com a legislação em vigor, não restando outro caminho, senão a admissão da perda da sustentabilidade probatória para a manutenção da autuação.*

Portanto, o paradigma somente serve para reafirmar que sem a discriminação criteriosa dos valores recolhidos a título de ICMS-ST, e também a indicação precisa dos bens ativados, é inviável compor de modo verossímil o montante do ressarcimento.

Em relação ao segundo comportamento, com maior razão, não se vê no recurso qualquer elemento que pudesse contribuir para a defesa do Recorrente. Se, como aduz o Recorrente, as divergências entre os aparelhos celulares entrados no estoque e saídos (em transposição) se daria pela utilização de notas fiscais distintas, com maior razão fica caracterizada a falta de clareza na evidenciação documental do montante do ressarcimento de ICMS-ST. Outra não poderia ser a conclusão, senão a glosa.

No que diz respeito ao valor da multa, também trilho o caminho na 2ª JJF, observando que a infração capitulada e a penalidade aplicada coadunam-se com os enunciados normativos válidos no âmbito deste Estado e as premissas fáticas contidas nos autos.

Com as ressalvas pessoais desta Relatoria, é inviável o exame no âmbito do CONSEF em derredor do caráter confiscatório da penalidade pecuniária aplicada. Conquanto sejam relevantes os

precedentes citados pelo Recorrente, no âmbito dos Tribunais Superiores, por uma questão de Política Legislativa a Casa que representa o Povo da Bahia decidiu não contemplar este Conselho com a competência para efetuar a dosimetria nessas circunstâncias, *ex vi* do art. 125 da Lei nº 3.956, de 11/12/1981 (COTEB), que veda expressamente que os “órgãos julgadores” deliberem sobre “*a declaração de inconstitucionalidade*”, “*questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida*”, e “*a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior*”.

Por fim, em relação ao requerimento para que as intimações sejam efetuadas exclusivamente em nome dos patronos que a Recorrente indica, entendo que o mesmo deva ser atendido apenas em parte. É que, para que não haja nulidade, é necessário que se observem os ditames do art. 166, inciso I, c/c art. 108 do RPAF/99, com a intimação do Recorrente no endereço que o mesmo mantém cadastrado perante a SEFAZ, sem prejuízo de que **também** seja efetuada, pela via postal, na pessoa dos advogados Ernesto Johannes Trouw, OAB/RJ nº 121.095, e Fábio Fraga Gonçalves, OAB/RJ nº 117.404, com endereço na Av. Rio Branco, nº 99, 7º andar, Centro, Rio de Janeiro/RJ, CEP 20.040-004 e endereço eletrônico: intimacoes@tfsalaw.com.br.

Ante o exposto, concluo pela manutenção do julgamento de Primeira Instância, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, e consequentemente pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

É como voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº **281081.0010/19-3**, lavrado contra TIM S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$501.258,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS