
PROCESSO	- A. I. N° 279692.0052/23-1
RECORRENTE	- CLARO S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0113-06/24-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 18.09.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0220-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENTRADA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Não há fundamento legal para possibilitar a utilização de “método próprio” de apuração dos saldos do CIAP através do que chama “estorno indireto”, inclusive com aplicação de alíquota diversa. Precedente do TJ/BA que rejeitou anulatória da recorrente com a mesma pretensão. Negado pedido de realização de diligência/perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0113-06/24-VD proferido pela 6ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 24/06/2020 no valor histórico de R\$ 842.748,99, abordando a seguinte infração:

Infração 01 – 001.003.012 – Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de janeiro a dezembro de 2019.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Intimação Fiscal (fl. 11).

A memória de cálculo da autuação, com os demonstrativos analíticos e sintéticos se encontram às fls. 04 a 08, impressos de forma amostral, e na mídia de fl. 17.

Já a ciência do Auto de Infração ocorreu por meio do Domicílio Tributário Eletrônico em 27/12/2023, de forma expressa, pela sua leitura, com encaminhamento dos anexos que suportaram a autuação (fl. 31).

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos para a sua validade.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de objetiva peça de impugnação.

Analizando o pleito defensivo para realização de diligência/perícia, não acolho, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que

estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- c) a verificação for impraticável.*

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo". (Grifei).

A justificativa de tal negativa, se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos pela empresa autuada, em suas operações, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais recebidas, emitidas, lançamentos fiscais e contábeis e livros fiscais transmitidos pela EFD).

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seriam os dados do levantamento a serem devidamente analisados quando da diligência/perícia, acaso realizada, apenas se pautando em seu entendimento de que o valor apurado pelo autuante não coincide com o valor do CIAP apurado pela empresa.

Tal entendimento careceria apenas de análise de elementos técnicos, jurídicos e contábeis, dispensando, pois, qualquer outra providência para formação do convencimento do julgador.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, como sustentado, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

"A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que 'não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes'".

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1.887.326-RS, datada de 25/03/2021, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

"Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada".

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

"Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese".

Em acréscimo a tal posição, posso, por sua pertinência e oportunidade, invocar decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, através da 2ª Vara de Fazenda Pública de Camaçari, publicada em 10/08/2020, no Diário de Justiça do Estado da Bahia, fl. 1803, referente ao processo nº 8019046-37.2019.8.05.0039, onde figuram como partes, de um lado, Petróleo Brasileiro S.A. Petrobrás, e do outro o estado da Bahia, no seguinte sentido:

"No que pertine à alegação de nulidade do processo administrativo fiscal em decorrência do indeferimento

da realização de diligência fiscal, é de se salientar que o art. 147, incisos I, a, e II, b, do Decreto 7.629/99 autorizam o relator a indeferir pedidos de diligência e perícia fiscais quando os mesmos, à luz dos elementos de convicção constantes dos autos, se mostrarem desnecessários à solução da questão.

Da mesma forma, a jurisprudência entende pela ausência de violação à ampla defesa no contencioso administrativo fiscal quando o pedido de perícia ou de diligência forem indeferidos por serem desnecessários ao julgamento.

Neste sentido:

“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCEDIMENTO COMUM. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. PROVA PERICIAL. PRODUÇÃO. INDEFERIMENTO. MEDIDA DISPENSÁVEL. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. TUTELA DE URGÊNCIA.

“Não se verifica ilegalidade por parte do Fisco quando indefere a realização de perícia contábil na situação em que a medida é dispensável, já que por meio dela o contribuinte pretende tão somente nova exame a respeito dos documentos já constantes dos autos, sem que tal exame exija conhecimento técnico especial além do já dominado pelas partes, notadamente pelos auditores fiscais.” (TRF – 4ª Região, Agravo de Instrumento 5025654-85.2019.4.04.0000, Segunda Turma, relator o desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, “25.9.2019 – negritos ausentes dos originais);

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE FORMAL DO ATO ADMINISTRATIVO. EVENTUAL LAPSO MENOR. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE AFASTADA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E DE VERACIDADE DA ATUAÇÃO DOS AUDITORES FISCAIS. ILEGALIDADE NÃO COMPROVADA DE PLANO. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU MANTIDA. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E DESPROVIDO.

1. A agravante narra que se encontra com suas atividades empresariais inoperantes por conta da certidão positiva decorrente de auto de infração lavrado pelo Fisco Estadual, com fundamento na saída de mercadorias sem o devido recolhimento de ICMS, o que vem lhe acarretando graves prejuízos. O Juízo a quo indeferiu a tutela antecipada pleiteada na ação anulatória ajuizada pela recorrente, que almeja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a expedição de certidão negativa ou positiva com efeitos negativos.

2. A fiscalização foi realizada por servidores pertencentes aos quadros da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, conforme prescreve a lei. A assinatura da emissão da ordem de serviço é fator menor, que não gera óbice à legitimidade e à compreensão dos elementos jurídicos constituintes do ato administrativo complexo, referente à autuação da empresa por infração tributária. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência firme quanto à impossibilidade de se declarar a nulidade do procedimento administrativo tributário e da própria Certidão da Dívida Ativa – CDA, quando se trata de imperfeições ocasionais que não prejudicam a defesa do contribuinte.

3. O Sistema de Levantamento de Estoques de Mercadorias (SLE), modalidade de levantamento fiscal, foi realizado em conformidade com o que dispõe o art. 92, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996, correspondente ao art. 827 do Decreto Estadual nº 24.569/1997. Os auditores fiscais responsáveis indicaram em informação complementar todos os documentos, livros, impressos, papéis e arquivos eletrônicos que serviram de base à lavratura do auto de infração, em obediência ao que dispõe o art. 93, caput e parágrafos, da Lei estadual nº 12.670/1996. A agravante olvidou apresentar indícios suficientemente convincentes de que a atuação dos agentes públicos divergiu da legislação de regência.

4. Os agentes públicos atestaram que tomaram em consideração o teor do inventário de 31 de dezembro de 2006. Para afastar a presunção de veracidade da declaração da autoridade fiscal responsável, mostra-se imprescindível a análise de matéria fática a ser submetida à diliação probatória, durante a fase de instrução.

5. O art. 37 da Lei Estadual nº 12.732/1997 ressalva que, ‘Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente o seu convencimento, podendo determinar as diligências que entender necessárias’. No tocante à alegação de cerceamento de defesa, bem se visualiza que o indeferimento da diligência se deu de forma fundamentada, havendo motivação que justifique a impertinência do pedido. O Fisco declarou que ‘não foi apresentado por parte da defesa nenhum dado ou informação capaz de descharacterizar o levantamento fiscal, motivo pelo qual o pedido deve ser indeferido’. Mesmo na seara judicial, o argumento da autora/agravante continua baseado em generalidades, sem especificar qual o ponto da auditoria que está em desacordo com a realidade objetiva de seus dados contábeis.

6. Agravo de Instrumento conhecido e desprovido, mantendo-se a decisão agravada, com a

recomendação ao juízo a quo de que imprima celeridade ao trâmite da ação de origem.” (TJCE, Agravo de Instrumento 0620022-32.2016.8.06.0000, Segunda Câmara de Direito Público, relator o Desembargador Luiz Evaldo Gonçalves Leite, ‘D.J.-e’ de 09.8.2017).

Assentada a possibilidade de indeferimento da perícia/diligência fiscal, não logrou a parte embargante demonstrar nestes autos o desacerto do referido indeferimento. De fato, a embargante não demonstrou, sequer rasamente, quais questões poderiam ser solucionadas com a realização da dilação probatória no contencioso fiscal, limitando-se a efetuar afirmações genéricas no sentido de que a mesma se destinaria à ‘verificação dos fatos apontados em defesa’ (ID 37531651 – fl. 06) e que no ‘caso concreto, o exame da escrituração fiscal, com o levantamento das notas fiscais, confronto de informações entre o auto de infração e os elementos defensivos apresentados pela contribuinte teria permitido demonstrar que a multa não tinha cabimento com relação às notas fiscais objeto da defesa’ (idem – fl. 07).

Nestes termos, não esclarecida nos autos, sequer, qual seria a utilidade e quais incongruências da ação fiscal o pedido de diligência buscaria esclarecer (muito menos demonstrada sua necessidade), não existe espaço para desconstituir a presunção de legitimidade e veracidade dos atos da Administração, em especial da Certidão de Dívida Ativa devidamente inscrita (art. 201 do C.T.N.)”.

De igual modo, no âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no Acórdão 2101-00.408 da 1ª Turma da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento assim decidiu:

“A prova pericial protestada, além de não obedecer ao requisitos legais, se mostra desnecessária vez que se prestaria apenas a trazer aos autos provas documentais que o recorrente deveria ter apresentado, não se sustentando as alegativas da sua imperiosidade, pois que, o seu objetivo seria o de comprovar a ocorrência de mera movimentação física de numerário, como também que as receitas tributadas no auto de infração estão compreendidas nas suas declarações de rendimentos. Isto porque, para que sejam trazidos aos autos tais elementos probatórios não é necessária a intervenção de perito especializado. Pois que são informações que podem ser aduzidas pelo próprio sujeito passivo, cuja averiguação da extensão probatória pode ser avaliada pelo julgador administrativo, cujos conhecimentos, pela própria atividade exercida, são capazes de abranger a matéria tratada.

Devendo-se ressaltar que a ação fiscal iniciou-se aos 14/12/2006, com lavratura do auto de infração aos 05/12/2007, razoável lapso temporal para o fiscalizado apresentasse as provas alegadas.

(...)

Com efeito, ainda que se quisesse amparar o requerente com os termos das alíneas do § 4º do supracitado artigo 16 do decreto nº 70.235, de 1972, que admite a juntada de prova documental após a impugnação somente quando respaldada pela impossibilidade de sua oportuna juntada pelos motivos ali elencados, não vislumbra possibilidade da ocorrência de força maior, não há fato superveniente, nem novos fatos ou razões trazidos aos autos, no caso em tela a justificar eventual impossibilidade da juntada da documentação no momento em que foi instado a tal pela Administração Tributária, ou pelo menos no momento da impugnação. (fls. 86/87)”.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

No mérito, a sustentação defensiva é a de ter apurado corretamente os valores do CIAP, tendo se equivocado o autuante quanto aos valores lançados na autuação, ainda que este, em sede de informação fiscal, tenha especificado de forma detalhada como os cálculos foram realizados, espelhados nos demonstrativos elaborados e dados a conhecer à empresa autuada.

Antes de qualquer outra abordagem, necessário de firmar que o direito ao crédito do imposto decorrente de aquisições de bens para o ativo imobilizado, encontra previsão legal na Lei Complementar 87/96, artigo 20:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento.

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos”.

Tal preceito, foi devidamente reproduzido na legislação do estado da Bahia, especialmente nos artigos 28 e 29, § 6º, da Lei 7.014/96:

“Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

(...)

§ 6º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições (LC 87/96 e 102/00):

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 28, em livro próprio ou de outra forma que o regulamento determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a IV deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado”.

Por outro lado, o RICMS/12, como não poderia deixar de ser, em consonância e conformidade com a Lei Complementar e Lei Estadual assim dispõe:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada:

(...)

b) tratando-se de empresas em atividade, no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento”;

Esta é a base legal para a autuação, sendo o contribuinte responsável pelos cálculos e apropriação da parcela

de imposto a que tem direito por força do comando legal.

O legislador baiano avançou mais um pouco, no sentido de aclarar e especificar melhor a norma, ao editar a Instrução Normativa 53/2013, publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia de 19 e 20/10/13, orientando como proceder a fiscalização ao apurar os referidos créditos fiscais, em total conformidade com a Lei 7.014/96, servindo, de igual modo aos contribuintes, que conhecendo de forma clara e precisa os critérios utilizados pelo Fisco, podem agir da melhor forma, evitando, inclusive, penalidades, e tendo em vista que tal instrumento normativo tão somente esclareceu dispositivos já fixados em Lei, fica bastante claro não ter havido qualquer eventual alteração de critério jurídico previsto na Lei, como poderia se arguir num primeiro momento, muito ao contrário, se manteve estritamente dentro dos limites legais já existentes.

Assim, a lide se circunscreve em definir-se a forma de calcular o crédito fiscal do imposto a ser apropriado mensalmente nas aquisições de bens do ativo imobilizado, sendo o critério estabelecido pelo regramento vigente, conforme anteriormente explicitado, na seguinte equação:

Crédito mensal = valor do crédito total x 1/48 x operações e prestações tributadas/total das operações de saídas e das prestações.

No numerador da fração deve ser lançado o montante dos valores das operações e prestações tributadas, enquanto no denominador, o total das operações e prestações (tributadas, isentas, “não tributáveis”, imunes e outras), sendo esta a regra a ser seguida.

Daí decorre o fato de a resolução da lide, em tal situação, depender unicamente da análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

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, que se reveste o princípio da verdade material.

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”.

Já Fábio Soares de Melo (*Processo Administrativo Tributário: princípios, vícios e efeitos jurídicos*, São Paulo, Dialética, 2012, p. 20 a 22), lista uma série de argumentos fáticos e jurídicos para justificar a necessidade de procedimento prévio para a solução de litígios de natureza tributária no âmbito da Administração, especialmente a “busca pela verdade material, por meio do amplo espectro de valoração das provas produzidas pelo Fisco e pelo sujeito passivo, diferentemente do que ocorre na fase judicial, em que a produção e valoração da prova encontram óbices de cunho formal”.

José Manoel de Arruda Alvim Netto, na mesma esteira (*Manual de Direito Processual Civil*, 14ª edição, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2011. p. 947/947), entende ser “o ônus da prova, pois, é o caminho normal para a solução das lides”.

Essencial, pois, a existência de provas a serem analisadas e valoradas pelo julgador.

De igual forma, pensa o Judiciário, a se perceber em decisões como a do TRF 4, na apreciação do Agravo de Instrumento 5010955-26.2018.4.04.0000, pela sua 1ª Turma, em decisão publicada em 23/10/2019, tendo como relator o Desembargador Francisco Donizete Gomes, que assim entendeu:

“o princípio da verdade material, insculpido no art. 148 do CTN, estabelece que o lançamento tributário sempre deve refletir a verdade material relativa aos fatos tributários, devendo ser considerados todos os fatos e provas novas e lícitos, ainda que não tenham sido declarados, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos”.

O Processo Administrativo Fiscal, assim, busca 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.

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 garante ao litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o exercício do contraditório e ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a *Carta Magna* quis assegurar às partes 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, que se reveste o princípio da verdade material.

A denominada verdade material 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) aquela descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) a 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 indeferilas se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, o que não vem a ser o caso presente.

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.

Assim, os argumentos defensivos não possuem o condão de alterar o lançamento em sua totalidade, se analisarmos o aspecto probante por ele carreado aos autos, pela ausência absoluta de provas a reforçar os argumentos postos, devidamente contraditados pelo autuante em sua detalhada e didática informação fiscal.

Adentrando na apreciação dos argumentos trazidos pela defesa, em sentido contrário ao da autuação, constato, inicialmente, como inclusive apontado pelo autuante, ser o móvel da autuação prática recorrente adotada pela autuada, o que ensejou, inclusive, os julgamentos que resultaram nos Acórdãos CJF 0275-11/15, CJF 0309-11/14, CJF 0168-12/18, CJF 0022-11/18 CJF 0103-11/22-VD, dentre outros, o que demonstra não ter a empresa alterado o seu procedimento apesar das inúmeras e vultosas autuações impostas pela Fiscalização.

Causa espécie a assertiva defensiva de adoção de método próprio para o cálculo do CIAP, em total dissonância com o regramento normativo acima exposto, o que não se pode conceber, diante da submissão dos contribuintes aos ditames da lei.

Da mesma forma, a garantia de estar impossibilitada de individualização dos bens, não pode ser acolhida a favor da autuada, diante não somente do fato de o contribuinte reconhecer ter se utilizado de tal prática, para a qual inexiste possibilidade jurídica de aplicação, quer pelo fato de estar o mesmo sujeito a obediência da legislação tributária, inclusive e especialmente às obrigações acessórias atinentes à escrituração dos dados de cada item objeto de circulação de mercadorias, nos termos do RICMS/12, e que barraria a utilização de qualquer outro método, forma, ou modus operandi contrário às disposições normativas, seja pelo fato de o contribuinte não ter o efetivo controle sobre as entradas e saídas de bens do ativo imobilizado, o que leva a impossibilidade de saber o exato momento em que deve realizar o estorno previsto no RICMS/12, diante da sua admissão quanto a não controlar a movimentação dos bens de forma individualizada.

Por consequência, o sujeito passivo também não saberá quando realizar o estorno relativo a cada bem desincorporado e acaso aceito tal procedimento pelo Fisco, geraria, como aliás registrado na informação fiscal, a possibilidade de aproveitamento de crédito fiscal indefinidamente.

Diante do argumento defensivo de que seja reconhecido que não deveria realizar o estorno de créditos nas transferências de bens do ativo imobilizado para estabelecimentos fora do Estado da Bahia, porque procederia com dois recolhimentos a título de ICMS, o que se mantido, configuraria bis in idem, não vieram aos autos quaisquer elementos de prova quanto a duplicidade de recolhimentos alegada, o que fragiliza a tese posta.

Vejamos o que nos diz o RICMS/12:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em

contrário:

(...)

§ 1º Quando o pagamento do imposto for exigido no momento da saída, somente será admitido o crédito quando comprovado o respectivo recolhimento.

§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada:

(...)

b) tratando-se de empresas em atividade, no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações desoneradas, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção integral do crédito;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contados, da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - serão objeto de lançamento no CIAP, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo;

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado".

Aqui, chama atenção a disposição do inciso V, acerca da vedação do creditamento das parcelas de crédito remanescentes, na hipótese de os bens do ativo imobilizado não mais estarem no estabelecimento da empresa, e não tendo havido a baixa dos mesmos, os créditos continuariam a ser aproveitados indefinidamente, causando prejuízo ao Erário, uma vez que no momento das entradas de tais bens, de imediato, foi feita a apropriação de cada parcela legalmente permitida (1/48) na escrituração do contribuinte.

Note que o legislador utilizou no citado inciso V, o termo “alienar”, que de acordo com o dicionário Aulete digital (<https://www.aulete.com.br/alienar>) significa “Transferir para outrem a posse de; tornar alheio ou de outro”, ou seja, não implica em transferência de propriedade, apenas da posse de um estabelecimento para outro, o que não vem a contrariar as decisões dos Tribunais Superiores, quer pela Súmula 166 do STJ, quer a decisão do STF, e, ademais, não vem este a ser o tema fulcral da autuação, e sim, estranho a ela.

Neste sentido, “alienação, também chamada de alheação e alheamento, é o termo jurídico, de caráter genérico, pelo qual se designa todo e qualquer ato que tem o efeito de transferir o domínio de uma coisa para outra pessoa, seja por venda, por troca ou por doação. Também indica o ato por que se cede ou transfere um direito pertencente ao cedente ou transferente”, no entender de De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico. vols. I e II. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 132).

Ante a eventualmente de ter havido recolhimento indevido de imposto, assiste direito ao contribuinte em prová-lo, bem como requerer a restituição devida junto ao seu domicílio fiscal, do que não se tem notícias nos autos.

Por fim, quanto as alíquotas aplicadas no momento da desincorporação dos bens, a regra normativa estabelecida diz respeito a utilização, ao tempo da ocorrência dos fatos geradores, da alíquota de 18%, vigente no período da sua ocorrência, quando da incorporação dos bens ao ativo permanente, por consequência lógica, no momento da realização do estorno dos créditos sobre as baixas ocorridas, deve ser também à alíquota de 18%, até pela ausência de qualquer norma em sentido contrário, não sendo possível se aplicar qualquer outro percentual para a alíquota a ser considerada, tendo o autuante agido corretamente.

Configurada, pois, a manutenção dos créditos quanto ao bens do ativo imobilizado sobre cuja posse a autuada não mais a tem, tal fato se constitui em infração à legislação tributária, passível de apenação.

Constato não terem sido contestados os dados numéricos apresentados, apenas em um momento da impugnação a defesa indica saldo do CIAP diverso daquele considerado pelo autuante como base para os cálculos

realizados, ainda que não explique as razões para tal, a questão se restringiria única e tão somente à verdade material.

Ou seja: caberia se verificar a consistência dos dados eventualmente elencados pela autuada, com base em elementos de prova ou argumentos convincentes trazidos ao feito, o que não ocorreu.

O RPAF/99 estipula em seu artigo 123:

“Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.

§ 1º A matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez.

(...)

§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - se refira a fato ou a direito superveniente;

III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”.

O sujeito passivo não apresentou qualquer justificativa para a não apresentação juntamente com a impugnação dos documentos acima enumerados.

Lembro que o artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) em vigor estabelece a incumbência das partes com relação ao ônus da prova, cabendo ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito (inciso I); e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (inciso II).

Ônus da prova seria, pois, responsabilidade que alguém possui em provar suas alegações em juízo, ou seja, comprovar que determinado fato ocorreu, correspondendo ao encargo atribuído pela lei para que as partes comprovem suas alegações, de um lado ao autor cabe comprovação do fato que constitui o seu direito, e do outro a existência de fato impeditivo extintivo do que alega o autor, regra definida no artigo 373 do CPC, visto acima.

Na doutrina, posso invocar o ensinamento de Manuel Maria Antunes Melo, *Manual de Direito Processual Civil*. 2ª edição, São Paulo: CL Edijur, 2016, página 216, para quem “O ônus da prova consiste na conduta processual exigida da parte para que a verdade dos fatos por ela aduzidos seja reconhecida pelo magistrado.”

Adentrando no processo administrativo tributário, se observa que os atos administrativos têm como uma de suas características a presunção de validade, ou seja, a indicação de que surgiram em conformidade com as devidas normas legais. De igual forma, tendo em vista sua natureza jurídica, afirma-se que o lançamento goza dessa mesma presunção, a qual, entretanto, não se apresenta como absoluta.

A hipótese é de presunção relativa, podendo ceder à prova em contrário, no sentido de que o ato não nasceu em conformidade com as regras, daí podendo se concluir, então, que a presunção de validade do ato administrativo tem como efeito a inversão do ônus da prova, cabendo a quem alegar não ser o ato legítimo a comprovação da ilegalidade.

No caso em comento, o encargo probatório se apresenta a cargo do autuado, diante da negativa da existência do débito tributário apontado na autuação.

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas, sem qualquer limite ou restrição, o que, como já visto, acontece no caso presente.

Paulo Celso Bonilha em *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75), assim entende: “a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão”.

Já Fabiana Del Padre Tomé, em sua monografia “A Prova no Direito Tributário”, publicado em *Derecho Tributario – Tópicos Contemporâneos*. Traducción de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010, nos diz a respeito da prova:

“É exatamente por meio das provas que se certificam a ocorrência fática e sua adequação aos traços tipificadores veiculados pela norma geral e abstrata, permitindo falar em subsunção do fato à norma e em implicação entre antecedente e consequente, operações lógicas que caracterizam o fenômeno da incidência normativa. Desse modo, a linguagem das provas, prescrita pelo direito, não apenas diz que um evento ocorreu, mas atua na própria constituição do fato jurídico tributário.

A atividade probatória das partes tende à demonstração da veracidade dos fatos por elas alegados, mediante convencimento do julgador. Apresenta a prova, portanto, função persuasiva, dirigindo-se a formar a convicção do destinatário. Sua finalidade, porém, é a constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito, motivo pelo qual, para provar algo, não basta simplesmente juntar um documento qualquer, sendo preciso estabelecer relação de implicações entre esse documento e o fato que se pretende provar.

Quem pretende ver constituído determinado fato jurídico tributário deve, primeiramente, afirmar um fato F, para, em seguida, prová-lo. Depois de alegado um fato (F), produzem-se enunciados probatórios relacionados entre si, imprescindíveis para compor o fato jurídico tributário (Fjt).

O direito à produção probatória decorre da liberdade que tem a parte de argumentar e demonstrar a veracidade de suas alegações, objetivando convencer o julgador. Visto por outro ângulo, o direito à prova implica a existência de ônus, segundo o qual determinado sujeito do processo tem a incumbência de comprovar os fatos por ele alegados, sob pena de, não o fazendo, ver frustrada a pretendida aplicação do direito material. Por conseguinte, a prova dos fatos constitutivos cabe a quem pretenda o nascimento da relação jurídica, enquanto a dos extintivos, impeditivos ou modificativos compete a quem os alega".

O demonstrativo elaborado pelo autuante comprova a infração atribuída a empresa autuada.

Por seu turno o Poder Judiciário tem se inclinado no mesmo sentido, a ser ver pela decisão contida no REsp 48516/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma do STJ, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997, nos seguintes termos: "TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido".

Dai se percebe que o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária cabe ao Fisco, e assim, a prova da acusação fiscal deve ser não somente robusta, como de igual modo acessível ao julgador, que verificará a sua consistência e coerência com os termos da acusação fiscal, independentemente, inclusive, de argumentação defensiva, podendo agir de ofício.

Em direito, se alcança a verdade dos fatos mediante a prova, além da contraposição destas, indispensáveis ao ordenamento jurídico, assim entendendo Maria Rita Ferragut (Presunções no Direito Tributário, 2ª Edição, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 51 e 78):

"ao Direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas" e "a prova e preferencialmente a contraposição de provas visam demonstrar a verdade ou a falsidade do significado de um enunciado...A prova resultará da confirmação ou da concordância dos dados confrontados".

Cabe então ao julgador contrapor as provas do autuante com as provas apresentadas por ocasião da impugnação pelo autuado, que se constitui em planilha elaborada com base naquela da autuação.

Assim sendo, como visto, o ônus desta prova especificamente cabe ao sujeito passivo, vez que os documentos que elidiram a infração estão em seu poder, compondo a sua escrituração fiscal, documentação e arquivos, e não tendo sido apresentados, enseja a aplicação dos artigos 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) e 143 (a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal) do RPAF/99 caso não viessem ao processo, como vieram.

Tais fatos acima relatados corroboram com o entendimento de não ter a defesa conseguido desqualificar a acusação formulada, sequer carrear aos autos elementos em sentido contrário ao da imputação, que se traduziria, por exemplo, na apresentação da comprovação do recolhimento do imposto devido quando da desincorporação dos bens do ativo permanente, não tendo vindo aos autos elementos em tal sentido.

Tudo isso concorre, pois, para a manutenção da autuação, quanto a este aspecto, tal como formulada. Diante do fato de não terem sido apresentados elementos consistentes capazes de alterar o lançamento efetuado, tenho a infração como caracterizada, sendo, pois, tida como procedente.

Por fim, quanto a multa indicada no percentual de 60%, considerada pela defesa como abusiva e confiscatória, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, 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".

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 descrita no próprio corpo do texto constitucional.

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.

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 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei 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 Agente 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.

Assim, não se pode arguir arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018:

“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:

‘[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.

7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas

multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:

‘TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge *inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral*’.

(RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III Agravo regimental improvido’. (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)”.

Esclareço mais uma vez que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto. Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido.

A jurisprudência do STF tem se pautado, como mencionado, no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

Neste sentido, e em reforço ao anteriormente firmado, lembro que se encontra sob apreciação do próprio STF, com repercussão geral decidida à unanimidade, o Tema 1195, que trata as possibilidades de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido, o que leva à óbvia conclusão de aceitação pela Corte, de multas por infração no patamar de até o valor do imposto devido, em consonância, inclusive, com as decisões acima mencionadas, o que também invalida a argumentação do sujeito passivo.

Ainda sobre tal tema e como exemplo, posso mencionar trechos do posicionamento do Ministro Luiz Fux, datada de 17/12/2021, quando do julgamento do RE 1.335.293, que se tornou o Tema 1.195 de repercussão geral:

“Ab initio, cumpre delimitar a questão controvertida nos autos, qual seja: possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido.

A matéria aqui suscitada possui densidade constitucional suficiente para o reconhecimento da existência de repercussão geral, competindo a esta Suprema Corte definir, em face do não-confisco na esfera tributária (artigo 150, IV, da Constituição Federal), parâmetros para o limite máximo do valor da multa fiscal punitiva, não qualificada pela sonegação, fraude ou conluio, especificamente os valores superiores a 100% do tributo devido, considerado percentual fixado nas legislações dos entes federados.

(...)

Nada obstante, oportuno destacar que esta Corte, em algumas oportunidades, considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido. Nesse sentido:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Plenário, DJ de 14/2/2003).

DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NO RE 736.090.

INOCORRÊNCIA. MULTA PUNITIVA. PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO.

1. *O paradigma de repercussão geral (Tema 863 da RG) aplica-se exclusivamente para a fixação do limite máximo da multa fiscal qualificada prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.*
2. *Em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Precedentes.*
3. *A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de não competir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções tributárias ou redução de impostos. Precedentes.*
4. *Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 905.685-AgR-segundo, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 8/11/2018).*

(...)

AGRADO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRADO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA. ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.

1. *A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.*
2. *Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1.307.464-ED-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 7/6/2021)".*

Pelas menções acima, se vê que tratam de multas acima do patamar de 100% do imposto, sendo esta (em montante menor do valor do imposto) considerada legal e constitucional, inclusive em decisões mais recentes do aquelas trazidas na impugnação.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, diante do fato de o artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente ter sido revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12. Frente aos expostos motivos, tenho o Auto de Infração como subsistente, pela procedência da infração 01,

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAT/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistematica.

Assim, ainda que reconheça as dificuldades da defesa, em relação a tal questão de ordem, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam qualquer sentido.

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente afirma que 6ª JJF entendeu que não comprovou a baixa dos itens do ativo permanente via desincorporação no exercício de 2019 apenas porque não deferiu o pedido de diligência fiscal, no qual seria possível verificar a partir da análise do relatório analítico apresentado, motivo pelo qual deve ser acatada a diligência neste instante.

Aponta que a fiscalização, na autuação, deixou de incluir no saldo credor acumulado os valores relativos aos bens transferidos para outros estabelecimentos próprios e que, por razões operacionais procedeu ao recolhimento do imposto, ainda que se tratem de operações não

sujeitas porque ficou impossibilitada de promover o estorno dos créditos.

Repete que o acórdão manteve o lançamento por entender que não houve comprovação de que essas saídas tributadas para estabelecimentos próprios se referem a bens que ingressaram no seu ativo, para justificar a ausência de estorno dos créditos.

Afirma ter demonstrado que não teve condições de realizar o estorno do crédito porque uma impossibilidade sistêmica impediu a individualização e identificação do momento em que o bem objeto de transferência foi recepcionado, ainda que se trata de operação sem incidência do ICMS.

Esclarece que o recolhimento ocorria por essa impossibilidade, que não permitia a baixa do bem do ativo imobilizado e para reduzir/afastar os prejuízos para o Estado. Relata que a impossibilidade material decorre porque adquire grandes quantidades de produtos para seu ativo imobilizado, registrando-os de acordo com o documento fiscal que lhe servem de respaldo e não por item, o que dificulta a identificação com segurança do momento do ingresso em seu estabelecimento.

Exemplifica que adquire 1.000 celulares para mostruário das lojas, registrando no ativo imobilizado pela nota fiscal e não por número de série, o que também ocorre quando os remete em transferência. Por conta disso, explica que promove o estorno indireto, consistente no recolhimento do imposto em uma operação desonerada, com base no valor cheio de aquisição do bem, pela impossibilidade de realizar o estorno determinado pela legislação.

Diz que se a situação for analisada de modo conservador, o Estado se beneficia, pois a saída deveria considerar o valor do bem depreciado pelo tempo de vinculação ao estabelecimento, o que resultaria em um débito de ICMS proporcionalmente menor.

Insiste que se a diligência fosse deferida restaria comprovado que o procedimento não onera o Estado e não há qualquer tomada de crédito pelas filiais, pedindo o provimento do recurso.

Relata ainda que a decisão recorrida manteve a alíquota de 18% sobre os bens desincorporados, afirmando que a recorrente se credita deste percentual quando da desincorporação, porém, ignorou que parte das operações correspondem a saídas interestaduais com alíquota de 12% e internacionais com alíquota de 4%. Observa que teria recolhido o imposto em operações que não são alcançadas pela tributação, durante o período autuado, de maneira que a exigência do estorno sob a alíquota de 18% consiste em verdadeiro *bis in idem* pois ao invés da glosa equivalente a este percentual a fiscalização deveria exigir apenas o equivalente a 14% e 6% correspondentes às diferenças entre o que o Estado exige e o seu efetivo recolhimento.

Discorre ainda sobre a exorbitância da multa aplicada, indicando violação ao princípio do não confisco, por extrapolar os limites da razoabilidade, uma vez que a conduta praticada não ensejaria a aplicação de penalidade em um patamar de 60%, como ocorreu.

Insiste na imprescindibilidade da realização de diligência/perícia fiscal a ser realizada por órgão imparcial, apresentando os quesitos para apreciação.

Conclui pedindo o provimento do recurso.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 23/08/2023 e adiado para o dia 26/08/2023. Compareceu(ram) o(as) autuante(s) e o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dra. Maíhra Rei Pereira, OAB/RJ 223.898.

É o relatório.

VOTO

Inicialmente, rejeito o pedido de perícia/diligência fiscal por entender desnecessário para julgamento do feito, conforme art. 147, § 2º, I do RPAF/BA, haja vista que a matéria em discussão no presente PAF já foi objeto de outras decisões deste Conselho e pode ser dirimida pelo exame

dos documentos existentes nos autos.

Em relação ao mérito, no que diz respeito à metodologia de “estornos indiretos” defendidos pela recorrente, destaco que o tema não é novo neste Conselho, tendo a 2^a CJF se posicionado do seguinte modo no Acórdão CJF nº 0167-12/18:

“[...] O Recorrente alega a ausência de prejuízo em razão do “estorno indireto” realizado pela Recorrente, na medida em que realizados pagamentos em face de operações não tributadas, ante a impossibilidade de identificação do momento da entrada do que será remetido em transferência.

Para tal apresenta planilha à fl. 230, o sujeito passivo propõe uma operação simplista em que o Fisco, sem considerar os dados reais de cada bem do ativo a que o contribuinte diz ter dado saída em transferência, faz uma subtração da baixa de saída mensal à alíquota de 17% e de 12%.

Ocorre que este cálculo proposto pelo contribuinte não encontra lastro em qualquer norma tributária vigente, pelo que não pode ser acatado.

Consoante visto no Relatório deste Acórdão e nos autos do processo, o contribuinte confessa que não escritura os dados individuais dos bens de ativo que recebe, e nem daqueles aos quais dá saída, limitando-se a registrar dados atinentes às notas fiscais que, diz, acobertam as operações de transferências de bens de seu ativo. Confessa ainda que, por não ter registrados os dados individualizados de cada bem do ativo que recebe e ao qual dá saída em transferência, em decorrência também não realiza qualquer controle sobre a data de entrada, e nem a data de saída, de seus bens do ativo aos quais dá saída em operações de transferência. Assim confessando, entende que teria o direito a que fossem deduzidos, da glosa de crédito realizada pelo Fisco, os valores que, diz sem provar no presente PAF, teriam sido referentes a recolhimentos realizados quando dera saída a bens do ativo que ele, contribuinte, sequer sabe quais foram em que data, segundo afirma, posto que confessa não ter registrado estes dados relativos a transferências.

Inexiste possibilidade jurídica de atendimento ao pleito do contribuinte. Seja porque cabe a cada sujeito passivo obedecer à legislação tributária, assim cumprindo todas as obrigações atinentes, inclusive as obrigações acessórias referentes à escrituração dos dados de cada item objeto de circulação de mercadorias, nos termos do artigo 339, § 1º, do RICMS/BA/97, e isto veda a criação de modus operandi ao arrepio da legislação; seja porque, se o contribuinte afirma não ter controle sobre a data de entrada e de saída de cada bem objeto de saída em transferência, então como o contribuinte poderá saber quando realizará o estorno previsto no inciso VII, § 17, artigo 93 do citado RICMS/BA/97? Uma vez que admite não controlar a movimentação dos bens de forma individualizada, não saberá quando realizar o estorno relativo a cada um. Se aceito pela Administração Tributária o procedimento do contribuinte isto geraria, tal como dito pelo Fisco, a possibilidade de aproveitamento de crédito fiscal ad aeternum. Por conseguinte, falecem razoabilidade e base normativa ao requerido pelo autuado. [...]”

Me alinho a este entendimento. A pretensa metodologia não encontra respaldo na legislação estadual e a Administração Tributária não pode ficar ao alvedrio do contribuinte no exercício da fiscalização que lhe compete. O sujeito passivo não detém a prerrogativa de adotar, ao arrepio da legislação, a forma que entende adequada para cumprimento das obrigações tributárias.

Essa questão, inclusive, já foi objeto de decisão pela Quinta Câmara do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em processo derivado de lançamento realizado contra a própria recorrente, conforme ementa abaixo transcrita:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. PRELIMINARES DE NULIDADE E DECADÊNCIA. REJEITADAS. ERRO DE FATO. ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CREDITAMENTO FISCAL ERRÔNEO PRATICADO PELA AUTORA. CONFIGURADO. LC/87/96. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO NÃO PROVIDO.

*Rejeita-se as prefaciais suscitadas de nulidade na presente lide; a uma, em relação à **nulidade por cerceamento de defesa**, porquanto durante todo o curso do processo administrativo, em que houve a revisão do lançamento tributário ora impugnado, fora observada a estrita obediência aos princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa, sem qualquer prejuízo nesse sentido para a parte Apelante, bem como, quanto à **nulidade da sentença**, em face da não apreciação do pleito subsidiário da recorrente, eis que houvera expressa menção do aludido pedido pela magistrada sentenciante.*

Quanto à preambular de decadência, melhor sorte não assiste à Recorrente, vez que a retificação de cálculo feita na fase administrativa não se transmuda em novo lançamento, permanecendo hígido, para a contagem do prazo decadencial, o marco da lavratura do Auto de Infração, que, no caso, é 11/12/2012. Portanto, resta rejeitada a sobredita prefacial.

Com efeito, como o erro de fato é apenas uma incorreção de ordem fática, o lançamento realizado pode ser alterado sem que isso implique em violação ao princípio da imutabilidade, conforme previsão legal do CTN. De dizer-se, então, que a correção de cálculo, como efetivada no caso, não conduz à ocorrência de prejuízo da essência do lançamento produzido, sob qualquer ângulo.

Outrossim, como cediço, nos termos do art. 155, § 2.o, I, da CF, o ICMS "será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".

Todavia, a Autora não escriturou os dados individuais dos bens de ativo que recebe, e nem daqueles aos quais dá saída, limitando-se a registrar aqueles atinentes às notas fiscais como um todo, situação fática que não encontra amparo na Lei Complementar 87/96, a qual somente pode ser dada interpretação restritiva.

Desta forma, resta patente que a Recorrente promoveu a apuração incorreta do coeficiente mensal de creditamento, nos moldes do quanto indicado no auto de infração, fato que culminou com a glossa ora questionada, entretanto, legítima. (Classe: Apelação, Número do Processo: 0509847-92.2016.8.05.0001, Relator(a): EDMILSON JATAHY FONSECA JUNIOR, Publicado em: 20/07/2022)

Do mesmo modo, conforme apontado pelo autuante na informação fiscal de fls. 71-85 e acolhido pela JJJ no acórdão recorrido, não há previsão legal para adoção de alíquotas diversas daquelas utilizadas na incorporação dos bens ao ativo permanente, no exercício de 2019, no momento da sua desincorporação. Consequentemente, entendo correta a decisão da JJJ, não vendo razões para reformá-la.

Quanto à penalidade e acréscimos, não vejo como prosperar a pretensão recursal, pois as multas e consectários possuem previsão legal na legislação estadual e este Conselho não possui competência para afastá-los por eventual inconstitucionalidade tampouco deixar de aplicar normas emanadas de autoridade superior, conforme art. 167, incisos I e III do RPAF/BA.

Por outro lado, cabe lembrar que a legislação possibilita a redução automática das multas previstas nos incisos I, II, III e VII, alínea "a", do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em percentuais que variam entre 25% e 90%, nas hipóteses dos arts. 45 e 45-B da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279692.0052/23-1, lavrado contra o **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.199.531,38**, bem como a multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de agosto de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS