

**A. I. Nº** - 232151.0050/17-7  
**AUTUADO** - LÍDIO COMÉRCIO DE PRODUTOS ÓTICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - RUBEM FRANCELINO DE SOUZA  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09.10.2019

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0166-02/19**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INSEGURANÇA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. SÚMULA 01 DO CONSEF. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Diante do fato de não constar no lançamento a necessária e imprescindível demonstração da base de cálculo do imposto exigido, sequer os critérios utilizados para apuração do montante lançado, até pela recusa do autuante em fazê-lo, quando da diligência solicitada, o lançamento padece de vício insanável. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 30 de agosto de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$24.345,77, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **07.21.03.** Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no valor de R\$16.104,95, ocorrência constatada nos meses de fevereiro, março, abril, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2012, janeiro a outubro de 2013, março a agosto, outubro a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016 e janeiro a maio de 2017. Consta nos autos, a seguinte informação do autuante: *“o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento do ICMS devido por Antecipação Parcial referente aquisição de mercadorias oriundas de outra Unidade da Federação, conforme planilha 05 – Resumo para Constituição Crédito Tributário analítico – 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF – Analítico – 13 Resumo – Lista de DANFE Crédito Fiscal a Constituir, 18 Relatório Mercadoria Cred ICMS Submetido a Glosa, gravadas no CDR anexo”*. (Mantida a grafia original).

Infração 02. **07.21.04.** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no valor de R\$8.249,82, ocorrência constatada nos meses de janeiro a dezembro de 2012, março a outubro de 2013, janeiro, março, outubro e novembro de 2014, novembro de 2016 e março de 2017. Consta nos autos, a seguinte complementação realizada pelo autuante: *“o contribuinte recolheu a menor o ICMS devido por Antecipação Parcial referente aquisição de mercadorias oriundas de outra unidade da federação, conforme planilha 05 – Resumo para Constituição Crédito Tributário analítico – 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF – Analítico – 13 Resumo – Lista de DANFE – Crédito Fiscal a Constituir, 18 Relatório Mercadoria Cred ICMS Submetido a Glosa, gravadas no CDR anexo”*. (Mantida a grafia original).

A empresa autuada, por seu representante legal, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 28 a 30, onde argui em sua defesa que a autuação não merece prosperar na forma da sua lavratura, pelo fato de todo o ICMS referente às ocorrências com data a partir de 29/02/2012 até 31/05/2017 mencionados na infração 01, foram todos devidamente recolhidos dentro do prazo.

Diz comprovar tal assertiva com a apresentação e apensamento de todos os recolhimentos com apresentação dos DAE'S gerados mensalmente juntamente com as cópias dos comprovantes dos pagamentos. Além dos comprovantes, garante estar apresentando também, o Demonstrativo de Cálculo do ICMS por Antecipação Parcial mês a mês, constando todas as notas fiscais referentes às aquisições interestaduais por data, o valor do ICMS apurado, o valor do ICMS pago com redução de 20%, que é concedido ao contribuinte enquadrado na condição de ME e EPP e que recolhe no prazo regulamentar.

Assevera constar também a data do vencimento e a data do pagamento do ICMS. Com os Demonstrativos mensais e com os DAE's anexos, vê como comprovado que todos os pagamentos foram realizados até a data do vencimento, possibilitando assim utilizar a redução de 20% do valor da Antecipação Parcial do ICMS concedida para todos os contribuintes enquadrados nas condições estabelecidas, conforme artigo 274 do RICMS/BA/2012.

Garante cumprir suas obrigações e direitos como contribuinte do ICMS, de acordo com a legislação como determinava o Decreto nº 6.284/97, nos artigos 352-A, § 5º, e no artigo 386, inciso I, e também conforme o Decreto de nº 13.780/2012, artigo 125, inciso II e parágrafos 7º e 8º, e artigo 274, artigo 321, inciso VII, alínea b do RICMS/BA, e de acordo também com a Resolução do Senado nº 13 de 2012.

Conclui que não foi efetuada a devida verificação, como também não foi observada a existência de pagamentos do ICMS por Antecipação Parcial deste período mencionado, não tendo havido, conseqüentemente a devida conferência com os DAE'S recolhidos mensalmente, cujos pagamentos sempre foram efetuados dentro do prazo determinado, sendo este fato por si só um dos motivos de pedido de nulidade do referido Auto de Infração.

Na infração 02, observa no Demonstrativo "13 Resumo-Lista de DANFE-Crédito Fiscal a Constituir" que contém 87 páginas, onde constam os cálculos por Nota Fiscal e o número de série do DAE do ICMS recolhido, vem informando também o percentual recolhido na maioria de 80%, que corresponde exatamente o valor devido apurado com a utilização da redução de 20% concedida ao contribuinte que recolhe no prazo regulamentado, situação que se enquadra e comprova com a entrega dos Demonstrativos de Cálculo do ICMS por Antecipação Parcial e dos comprovantes dos DAE'S pagos respectivos. No Demonstrativo "06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado-UMF-Analítico" que contém 233 páginas, onde o cálculo do ICMS é demonstrado por produto, item por item, as diferenças informadas são as mesmas e iguais, comprovando ainda mais a falta de verificação dos recolhimentos que foram efetuados dentro do prazo estabelecido que concede a redução de 20% do valor apurado do ICMS antecipação parcial, conforme artigo 352-A, §5º do Decreto 6.284/97 e artigo 274 do Decreto 13.780/2012 RICMS/BA, pontua.

Argumenta ter verificado nessas "planilhas" a existência de cálculos do ICMS por antecipação Parcial de Notas Fiscais de troca de mercadorias, onde já houve o recolhimento do ICMS no momento da entrada como compra dessas mercadorias, levando cobrança em duplicidade em desacordo com a Lei 8.967/2003, a Lei Estadual nº 7.014/96, artigo 12-A §1º e o RICMS/97 no seu Artigo 352-A, §1º, que determinam quando ocorre o fato gerador da Antecipação Parcial do ICMS.

Observa, também, a inclusão de Notas Fiscais que foram emitidas no fim de mês e consideradas na base de cálculo deste mesmo mês de emissão, quando deveriam ser consideradas pela data da entrada da mercadoria no estabelecimento, quando o fato gerador da Antecipação Parcial do ICMS ocorre nas entradas interestaduais de mercadorias para comercialização e não pela data da emissão da Nota Fiscal, conforme o RICMS/BA, pois somente a partir de novembro de 2016 houve alteração no prazo para recolhimento, passando a contagem a ser feita pela data da emissão da Nota Fiscal e não pela data de entrada da mercadoria no estabelecimento, tendo esta alteração ocorrido através do Decreto Estadual nº 17.164, publicado no Diário Oficial do dia 05 de novembro de 2016.

Assim, indica que a data da ocorrência e a data vencimento, como também a base de cálculo do ICMS a partir de 31/01/2012 até 31/10/2016 mencionados no referido Auto de Infração não estão de acordo com a legislação do RICMS/BA, já que houve antecedência no fato gerador e consequentemente no prazo para recolhimento do ICMS Antecipação Parcial.

Diante de tantos fatos acima mencionados, afirma ter muitos motivos para requerer a nulidade do Auto de Infração em questão.

Anota que além dos documentos solicitados na Intimação e que foram arrecadados conforme Termo de Arrecadação de livros e documentos em 31/07/2017, entregou na SEFAZ/BA, através do SIPRO-Sistema de Protocolo em 03/08/2017 relação com todas as Notas Fiscais utilizadas no cálculo da Antecipação Parcial do ICMS que não foram relacionadas nos DAE's gerados por motivo de espaço, como também o valor apurado, o número de série de cada DAE pago mensalmente, referente ao período fiscalizado de janeiro/2012 à maio/2017, tendo sido gerado o Processo de nº 134797/2017-9 com 10 páginas.

Conclui, indicando mais uma vez os documentos apresentados juntamente com peça apresentada qual sejam, os comprovantes de todos os pagamentos dos DAE's ICMS Antecipação Parcial de 01/2012 a 05/2017, e os demonstrativos de Cálculo da Antecipação Parcial ICMS mês a mês do período de 01/2012 a 05/2017.

Diante de todos os fatos acima relatados e documentados, sente-se injustamente penalizada, solicitando a anulação do referido Auto de Infração.

Acostou documentos às fls. 31 a 318.

Informação fiscal constante às fls. 324 a 327, após resumo das infrações e termos defensivos, esclarece que em relação a aplicação dos artigos 273 e 274 do RICMS, que preveem desconto no percentual do imposto a recolher, está condicionado à pontualidade do contribuinte, sendo que o artigo 318 do mencionado dispositivo regulamentar, e um erro de cálculo em qualquer uma das operações compromete a condição de efetuar o recolhimento no prazo regulamentar, uma vez que o pagamento parcial não pode quitar o débito, e sem a quitação não haverá recolhimento no prazo regulamentar.

Diz, ainda, que o cálculo equivocado em um único documento compromete o direito ao desconto em todos os outros, uma vez que não se sabe em qual documento houve o erro, lembrando que o Regime Sumário de Apuração do ICMS é por operação, e num único documento fiscal, se pode ter mais de uma operação.

Quanto ao lançamento em si, afirma ter verificado as alegadas operações de troca, realizadas pelo contribuinte, e que tal situação, caracterizada como *“escambo, permuta, troca direta, é a transação ou contrato em que cada uma das partes entrega um bem ou presta um serviço para receber de outra parte bem ou serviço em retorno, em forma de crédito sem que um dos bens seja moeda”*, não tendo encontrado na legislação vigente do ICMS referência a troca de mercadoria que cause a desoneração do tributo sobre a operação, ressalvadas as situações amparadas pelos institutos da *“devolução”* ou *“vasilhame”*.

Cita que a Lei 7.014/96, em seu artigo 8º, § 8º descreve as situações onde não se fará a retenção ou antecipação do imposto das mercadorias sujeitas à antecipação ou substituição tributária, não tendo encontrado em tal texto nenhuma referência a operação de troca, presumindo que a defesa se refira ao § 1º do artigo 12-A, no que tange a isenção e/ou não incidência do ICMS, entretanto, ali também não encontrou a operação de troca de mercadoria como não tributada ou isenta.

Traz exemplo prático da situação de troca, e a incidência do imposto, numa troca de imóveis, para ilustrar o tema.

Acerca das datas de lançamento do imposto como devido, assevera terem existido notas fiscais emitidas no final do mês e que foram consideradas com vencimento no mês subsequente, ainda que a data da entrada das mercadorias somente tivesse ocorrido justamente no mês subsequente, indica que o sistema de cálculo do ICMS utilizado para a apuração dos valores demonstrados no

Auto de Infração, projetou o vencimento do imposto com o benefício contido no artigo 332, § 2º, um prazo de cinquenta e cinco dias da data de emissão do documento fiscal, e sendo uma nota emitida no dia 25 do mês, nunca terá o vencimento no 25º dia do mês subsequente.

Conclui, considerando os fatos expostos e a observância dos preceitos legais segundo os quais o lançamento foi realizado, não acata nenhum dos argumentos da defesa, pugnando pela manutenção total do mesmo.

Em 23 de março de 2018, o feito foi convertido pela então relatora em diligência dirigida ao autuante, para que apensasse os demonstrativos que lastrearam a infração, diante do fato de que a mídia encartada à fl. 23 não era possível qualquer leitura dos arquivos ali contidos (fl. 330).

Em cumprimento de tal solicitação, o autuante às fls. 333 e 334 informa estar anexando à fl. 338 a mídia solicitada, com os arquivos originais. Imprimiu as primeiras folhas de cada demonstrativo.

Em 05/ de setembro de 2018, diante da aposentadoria da então relatora designada para o feito, foi o mesmo redistribuído a este relator, oportunidade na qual, quando da instrução do processo, diante da constatação de que, da leitura dos dados contidos na mídia apensada na diligência, se percebia que, em verdade, os “demonstrativos” nada mais eram do que os arquivos nomeados como “Resumo para constituição do crédito tributário”, “Resumo do demonstrativo cal semi elaborados”, “Relatório mercadorias com crédito máximo admitido restringido pela legislação”, “Resumo para constituição de crédito tributário antecipação parcial” e “Resumo para antecipação do crédito tributário – Sintético antecipação parcial”, que tudo indica serem documentos emitidos pelo órgão de fiscalização da SEFAZ para verificação e lançamento caso constatada infração, sem sequer estar totalizado por períodos, ou seja, meros relatórios indicativos, sem força de demonstrativo, além do que inexistiam nos autos qualquer comprovante de entrega dos mesmos ao sujeito passivo, o que motivou a conversão do processo em nova diligência, a fim de que fossem adotadas as seguintes providências por parte do autuante (fls. 492 e 492-v):

Fossem elaborados demonstrativos analíticos por cada uma das infrações arroladas no lançamento, totalizando os valores mês a mês, nos quais, igualmente, deveriam ser ajustadas as datas de entradas de cada uma das notas fiscais arroladas para cálculo do imposto devido em cada infração, de acordo com o lançamento constante do respectivo livro fiscal, cientificando o sujeito passivo mediante entrega de cópia dos mesmos com entrega de mídia, e reabrindo o prazo de defesa de sessenta dias.

O autuante apresentou o seguinte arrazoadado como resposta à diligência solicitada (fls. 446 e 447), cujo teor transcrevo de forma literal:

*“Conforme já informado na informação fiscal fls. 324 a 327, os relatórios que estão gravados no CDR fl. 23, conforme recibo fl. 22 e posteriormente fl. 338 atendem o que foi solicitado por este E. Consef.*

*Neste caso, pedir ao autuante que elabore um novo demonstrativo para este processo dará um privilégio ao contribuinte que não está estabelecido em Lei. Visto que o relatório 06 – Resumo do demonstrativo cálculo semi elaborado constam todas as informações solicitadas, como: Nº DA NFe, DATA DA ENTRADA, PRODUTO, VALOR DO PRODUTO, MVA%, VALOR COM MVA, BASE CALC APLICADA, ALÍQ. APLICADA, CRÉDITO, RECOLHIMENTOS e ICMS A CONSTITUIR.*

*Conclusão:*

*A controvérsia estabelecida no momento do julgamento não será resolvida através de diligência (anexar aos autos nova peça processual), e sim através de Perícia fiscal que emitirá parecer de caráter técnico especializado.*

*A perícia fiscal nos termos do RPAF deverá ser solicitada a Assessoria Técnica a ser realizada por pessoa diferente do autuante. Se houver alguma dúvida quanto aos relatórios, solicitar explicações ao gestor do aplicativo utilizado para a confecção do trabalho (COE).*

*Esperando assim que sejam dirimidas as dúvidas, ser submetida ao julgamento desta colenda câmara pugnando pela total procedência do crédito tributário contestado”.*

O processo foi remetido para este Conselho, para a devida análise e continuidade da instrução.

## VOTO

O presente lançamento constitui-se em duas infrações arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada, referentes a falta de recolhimento (infração 01) e recolhimento a menor da antecipação parcial (infração 02).

A empresa autuada, ao impugnar o Auto de Infração apresentou vários argumentos contrários ao mesmo, dentre os quais a negativa do recolhimento, a desconsideração de desconto previsto na norma regulamentar, a cobrança do imposto em data divergente da entrada de mercadorias, além da falta de apreciação da planilha protocolada, contendo as notas fiscais correspondentes a cada recolhimento realizado a tal título, pedindo a nulidade do lançamento.

Em primeiro lugar, esclareço que os argumentos defensivos, em verdade, caso acatados não implicam em nulidade, e sim, improcedência do lançamento, daí decorrendo o fato de inexistirem questões preliminares aventadas na defesa a serem observadas.

Entretanto, conforme relato linhas acima, durante a instrução, inicialmente com a relatora originalmente designada, e depois, com este relator, alguns problemas vieram à tona, sendo o primeiro deles aquele relativo ao fato da mídia de fl. 23 não possibilitar o acesso aos dados de levantamento do Auto de Infração, e conseqüentemente, impedir a devida instrução do feito e verificação dos dados ali contidos, o que foi atendido pelo autuante.

Daí surge o segundo problema, qual seja: embora, como já firmado, existam duas infrações arroladas no lançamento, os “demonstrativos” que o embasariam nada mais são do que relatórios orientadores para o desenvolvimento do trabalho fiscal, mera listagem de notas fiscais com diversos dados, ainda que, embora se tratando de notas fiscais eletrônicas, não podendo o julgador avaliar a correteza do procedimento da fiscalização, sequer analisar os argumentos defensivos, muito menos segregar no rol apresentado quais documentos fiscais comporiam a infração 01 e quais se refeririam à infração 02, bem como à vista da informação fiscal econômica prestada, ainda que diante da apresentação de quase trezentas folhas de documentos pela empresa autuada, não acrescentasse muito ao deslinde da matéria, vez que em desacordo como o artigo 127, § 6º do RPAF/99 que reza: “*a informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação*”.

Diante de tal dificuldade, o feito foi encaminhado em nova diligência ao autuante a fim de que o mesmo apresentasse demonstrativos analíticos contendo os dados solicitados, sobretudo as chaves de acesso dos documentos fiscais arrolados, indicação dos valores apurados, consideração das entradas efetivas de mercadorias no estabelecimento, com reabertura de prazo para a defesa do contribuinte, em sessenta dias, após o recebimento dos mesmos.

Conforme também na forma reproduzida acima, o autuante não cumpriu a diligência solicitada, retornando o processo ao julgador, segundo ele, por entender que os elementos já apresentados e constantes dos autos seriam suficientes para o deslinde e manutenção do lançamento.

De tal peça, faço algumas observações: a primeira delas é quanto ao exercício do direito de defesa e do contencioso por parte do contribuinte, bem como o princípio da lealdade processual, por ambas as partes.

Início abordando alguns aspectos que entendo importantes em relação ao exercício da função administrativa que deve ser exercida com o objetivo de satisfazer os interesses dos administrados, dentro da lógica que caracteriza o interesse público, sendo que o exercício do poder/dever conferido aos administradores públicos deve se dar sempre em atendimento ao interesse público, isto é, para benefício de toda a sociedade.

Para isso, o administrador deve ter a sua conduta pautada segundo padrões éticos, de probidade, decore e boa-fé, agindo sempre com atenção ao princípio da moralidade, ou seja, na probidade que deve nortear todos os atos administrativos.

A anulação de um ato tido como ilegal, retirando-o do ordenamento, independentemente de obstáculos meramente processuais, é ato que milita a favor da moralidade administrativa, assegurada como critério de observância obrigatória no curso do processo administrativo fiscal, e constitui, por um lado, em dever da Administração, e, de outro, em direito subjetivo do administrado.

Ou seja: a busca da almejada justiça deve ser de interesse administrativo, devendo os órgãos internos na Administração, desse modo, realizar o controle de seus atos observando a sua estrita correteza e legalidade.

Em especial no campo tributário, os órgãos de julgamento, ao examinarem os atos administrativos submetidos a sua apreciação, não devem ter como única finalidade a manutenção do crédito tributário ou a punição dos infratores, muito ao contrário: devem perseguir a realização da justiça de forma incessante. Não obstante a norma legal ser válida a todos, sem juízo de valor, estará sempre presente o conceito de justiça de cada um dos intérpretes, devendo a busca pela justiça proclamada pelo Direito ser o prumo da conduta do administrador.

Daí porque vejo como infeliz e descabida a sustentação do autuante em sua informação acerca da diligência solicitada, em afirmar que elaborar demonstrativos analíticos com os elementos que possibilitassem a ampla defesa do sujeito passivo, se constituiria em “*privilégio ao contribuinte que não está estabelecido em Lei*”, seguramente pelo esquecimento de que, na forma da Constituição Federal, ser em verdade, um direito, e não um “*privilégio*”, diante do comando inserido no artigo 5º, inciso LV da Carta Magna: “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”, ou seja, a garantia e previsão são da Lei Maior.

E neste aspecto, entendo salutar, a título de esclarecer, ser um **dever** de lealdade do Fisco para o contribuinte o pleno conhecimento acerca do lançamento, a sua origem, forma de cálculo, apuração, demonstração, enfim, todos os elementos que indiquem como os resultados contidos naquele instrumento legal, e não o atribuído “**privilégio**” ao mesmo, de conhecer em sua inteireza a acusação, para melhor se defender da mesma.

Importante também tecer alguns comentários quanto a busca da verdade material, princípio basilar do processo administrativo fiscal, a qual se encontra intrinsecamente ligada ao livre convencimento do julgador, e a teoria da prova.

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

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

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

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

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

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

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

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

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.

Logo, a análise de tal princípio deve ser realizada à vista dos elementos presentes no processo. E a falta dos demonstrativos que mostrariam como o autuante chegou ao resultado apurado através do Auto de Infração é de suma importância para a sua análise, e a ausência dos mesmos, até pela recusa em cumprir a determinação do julgador, quando da diligência pedida, em nada ajuda a acusação fiscal, ao contrário, a prejudica sobremaneira, uma vez que no julgamento existe o dever por parte da autoridade julgadora em analisar as provas carreadas pelo contribuinte quando da apresentação da defesa, e não só elas. Também aquelas que sustentariam e robusteceriam a acusação fiscal, que no presente caso, simplesmente inexistem.

Deixar de lado provas lícitas no momento da decisão é deixar de lado as garantias de defesa, se tornando o Processo Fiscal em um verdadeiro processo inquisitorial, pois concretamente estará nas mãos da autoridade julgadora, simultaneamente, as funções de acusador e defensor, tendo em vista que de nada adiantará o sujeito passivo apresentar provas que não serão levadas em conta no processo.

Isso pelo fato de que se busca no Processo Administrativo Fiscal a verdade material, devendo ser analisadas todas as provas e fatos trazidos ao feito, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, bastando que sejam provas lícitas, como no presente caso.

O princípio da livre convicção do julgador caminha no sentido de que a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor importância no julgamento, motivo pelo qual a ausência de prova por parte de quem acusa como no presente caso, é danosa ao próprio processo.

Tal princípio regula, pois, a apreciação e a avaliação das provas existentes nos autos, indicando que o juiz deve formar livremente sua convicção, tendo ultimamente se travado discussão acadêmica quanto a persistência ou não deste princípio, com a edição do novo Código de Processo Civil de 2015, uma vez ser este, nos termos do artigo 180 do RPAF/99 aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal do estado da Bahia.

O sistema adotado em nosso país, é aquele contido no princípio da persuasão racional pelo qual o juiz não está desvinculado da prova e dos elementos existentes nos autos, mas sua apreciação não depende de critérios legais determinados *a priori*, decidindo com base nos elementos existentes no processo, mas os avalia segundo critérios críticos e racionais.

Como anteriormente visto, tal convencimento necessita ser motivado (Constituição Federal de 1988, artigo 93, inciso IX (todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação) e repetido no CPC de 1973, não podendo o julgador desprezar as regras legais porventura existentes. De igual forma, no processo administrativo isso deve ocorrer.

Fernando da Fonseca Gajardoni, ao analisar a matéria, esclarece que o novo CPC no artigo 489, § 1º, VI, não exterminou o livre convencimento motivado ou afastou a sua aplicação, ao se posicionar no sentido de que *“o fato de não mais haver no sistema no CPC/2015 uma norma expressa indicativa de ser livre o juiz para, mediante fundamentação idônea, apreciar a prova, não significa que o princípio secular do Direito brasileiro deixou de existir”*. E justifica: *“o princípio do livre convencimento motivado jamais foi concebido como método de (não) aplicação da lei; como alforria para o juiz julgar o processo como bem entendesse; como se o ordenamento jurídico não fosse o limite”* (O livre convencimento motivado não acabou no CPC. Disponível em <https://jota.info/colunas/novo-cpc/o-livre-convencimento-motivado-nao-acabou-no-novo-cpc-06042015>).

Para Lopes Jr., a motivação é o ponto nevrálgico da sentença, em que o juiz deve analisar e enfrentar a totalidade (sob pena de nulidade) das teses acusatórias e defensivas, demonstrando os motivos que o levam a decidir dessa ou daquela forma. A motivação dá-se em duas dimensões: fáticas e jurídicas. Na primeira, procede o juiz à valoração da prova e dos fatos, reservando para a segunda a fundamentação em torno das teses jurídicas alegadas, mas refutadas.

De tudo o quanto exposto, é de suma importância se associar o livre convencimento do julgador e as regras da prova, sendo corolário básico de que todos os tipos de provas admitidas em lei e lícitas sejam permitidas, uma vez que fundamentalmente servirão para amparar e suportar a decisão, frente ao fato de que no processo sempre teremos três verdades: aquela descrita no lançamento pelo autuante; a constante descrita na defesa do contribuinte; e a do julgador, a qual prevalece e para quem as provas desempenharão papel fundamental na formação da sua convicção e condução de sua decisão, a este incumbindo, inclusive, determinar ou não a realização de diligências, inclusive perícias, também podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, o que no caso presente se mostrou infrutífera realização da diligência, diante da infundada recusa de seu cumprimento pelo próprio autuante, que deveria ser o primeiro a demonstrar estar o seu trabalho correto e perfeito.

Por fim, contrariamente à colocação presente na informação em resposta ao pedido de diligência, de que a perícia tida pelo autuante como cabível deveria ser encaminhada para a Assessoria



Técnica do CONSEF, vez a esta caber tal atribuição, a norma regulamentar processual do estado da Bahia (RPAF/99) determina em seu artigo 131:

*“Art. 131. O preparo do processo compreende as seguintes providências:*

*I - saneamento do procedimento fiscal;*

*II - recebimento e registro do Auto de Infração e da Notificação Fiscal no sistema eletrônico de processamento de dados;*

*III - intimação para pagamento do débito ou apresentação de defesa, se ainda não efetivada pelo autuante;*

*IV - vista do processo ao sujeito passivo ou a seu representante legal, no recinto da repartição, quando solicitada;*

*V - encaminhamento do processo ao autuante ou a outro funcionário fiscal designado pela repartição competente para:*

*a) prestar informação fiscal;*

*b) realizar diligência ou perícia requeridas e autorizadas;*

*VI - prestação de informações econômico-fiscais acerca do sujeito passivo;*

*VII - controle dos prazos para impugnação, recolhimento do débito e outras diligências que devam ser feitas através da Inspetoria Fazendária, comunicando imediatamente ao órgão julgador o descumprimento dos prazos fixados pela legislação ou pela autoridade competente;*

*VIII - recebimento das peças de defesa, informação fiscal, recurso e outras petições, bem como das provas documentais, laudos ou levantamentos, e sua anexação aos autos;*

*IX - cumprimento de exames, diligências, perícias e outras determinações do órgão julgador, encaminhando os autos ao funcionário encarregado de sua execução;*

*X - informação sobre a inexistência de impugnação ou de recurso, quando for o caso;*

*XI - organização dos autos do processo com todas as folhas numeradas e rubricadas, dispostas segundo a ordem cronológica, à medida que forem sendo juntadas;*

*XII - encaminhamento do processo ao CONSEF para julgamento, à DARC para inscrição na Dívida Ativa, ou à Gerência de Cobrança do Crédito Tributário, para homologação do pagamento ou qualquer outro procedimento, conforme o caso”.*

Esclareço que neste caso em comento, o órgão preparador é a própria Inspetoria Fiscal.

Tal artigo é complementado pelo 148 do mesmo RPAF/99:

*“Art. 148. As diligências e perícias fiscais ordenadas pela autoridade julgadora serão realizadas:*

*I - pelo autuante;*

*II - por Auditor Fiscal estranho ao feito; ou*

*III - por Auditor Fiscal designado pelo chefe da Coordenação de Assessoria Técnica do CONSEF.*

*Parágrafo único. Tratando-se de perícia fiscal, o órgão responsável pela sua realização, ao designar o Auditor que atuará como perito, fará a intimação do assistente técnico do sujeito passivo, se houver, marcando de antemão a data, hora e local onde serão efetuados os trabalhos”. (Grifei).*

Note-se que o comando normativo em relação ao ato do julgador se concentra no verbo “**ordenar**”, ou seja, de sua pertinência, necessidade ou outro aspecto descabe qualquer questionamento, tal qual presente na informação em resposta à diligência solicitada por este relator.

Ademais, em se tratando de matéria afeita à própria função fiscalizadora, neste caso não há que se falar em perícia, e sim, diligência.

E como o julgamento é colegiado nas duas instâncias administrativas, a decisão pelo encaminhamento do processo em diligência não se apresenta como monocrática, e sim, o entendimento do conjunto dos julgadores, por sua maioria de votos.

Tal tese segue, inclusive, o prescrito pelo Código de Processo Civil, cuja aplicação subsidiária ao RPAF/99 se encontra consagrada no seu artigo 180 (aplicam-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal as normas do Código de Processo Civil), uma vez que o seu artigo 370 consagra o chamado “sistema inquisitorial”, no qual o julgador possui amplos poderes de instrução na formação do denominado conjunto probatório, a fim de apurar a versão das partes

sobre a verdade, no exercício de sua jurisdição, a qual, como função pública, determina ativa atuação deste no processo, com tal fim, sem o comprometimento da sua atuação e imparcialidade, apenas pautada na busca da verdade material.

Cândido Rangel Dinamarco, na obra Instituições de Direito Processual Civil, v. III, p. 228 e 229 leciona: *“Outro dever do juiz moderno é o de ter iniciativas probatórias em certos casos e em alguma medida. A visão tradicionalista do processo, com exagerado apego àquela ideia de um jogo em que cada um esgrima com as armas que tiver, levava à crença de que o juiz, ao tomar alguma iniciativa de prova, arriscar-se-ia temerariamente a perder a imparcialidade para julgar depois. Tal era o fundamento do princípio dispositivo, naquela visão clássica segundo a qual só as partes provariam e o juiz permaneceria sempre “audessus de la mêlée”, simplesmente recebendo as provas que elas trouxessem, para afinal examiná-las e valorá-las. Mas a vocação solidarista do Estado moderno, que não permanece naquele “laissez faire, laissez passer” da filosofia liberal, exige que o juiz seja um personagem participativo e responsável do drama judiciário, não mero figurante de uma comédia. Afinal, o processo é hoje encarado com um instrumento público que não pode ser regido exclusivamente pelos interesses, condutas e omissões dos litigantes – ele é uma instituição do Estado, não um negócio combinado em família (Liebman)”*.

Um dos mais importantes aspectos, que fundamenta, legitima e confere ao julgador amplo poder instrutório no âmbito do processo civil, para decidir sobre a admissibilidade, necessidade, pertinência e relevância das provas requeridas pelas partes, e também tomar a iniciativa probatória, diz respeito à formação do seu convencimento, abordado igualmente no presente voto, estribado no princípio do livre convencimento do julgador.

Este princípio contém a segurança e garantia de que não haja valoração prévia das provas, contém dois fundamentos que lastreiam o sistema da persuasão racional: a) a discricionariedade na apreciação da prova, que deixou de ser atendida por valorações prévias, é exercida por regras de racionalidade; b) o vetor da liberdade da avaliação da prova, de conteúdo racional, está orientado para apuração da verdade.

Ou seja: com base no artigo 370 do CPC em vigor, o julgador *“tem o dever de esclarecer as alegações de fatos relevantes da causa”*, que o possibilita determinar prova de ofício, e decorre da busca para apuração da verdade, com o fito de que o julgamento dos fatos esteja o mais próximo possível do verdadeiramente ocorrido na relação de direito material entre as partes.

Subsistindo dúvida a respeito dos fatos, ou vislumbrando insegurança na acusação feita pela Fazenda Pública através de seu preposto, ainda que presentes nos autos provas trazidas pelo acusador (o que não é o caso presente), a determinação, de ofício, de novas provas abre espaço para reunir maiores elementos para seu convencimento, e conseqüentemente, para exercer a almejada justiça fiscal.

Não havendo êxito nesta iniciativa probatória do julgador, como ocorrido no presente caso, diante do fato de o autuante não ter realizado o que lhe competia originariamente (trazer a prova dos fatos acusados, de forma cristalina), incide o ônus da prova, como regra de julgamento, pelo fato de o julgador continuar com a função de apreciar e atribuir à prova o valor que ela merece, no contexto de sua admissão e produção, podendo determinar prova de ofício para firmar o seu convencimento.

Regra geral, o empreendimento das partes no processo está centrado no direito à prova e, especificamente, na satisfação do ônus da prova e à contraprova. Michele Taruffo (Uma simples verdade, p. 197) ensina: *“Em realidade, o que as partes têm interesse em demonstrar é que suas alegações de fato são fundadas, alegações essas feitas com o escopo de mostrar que suas demandas e exceções são fundadas do ponto de vista fático”*.

Infelizmente não foi o que se viu nos presentes autos. Instado a esclarecer sobre a apuração da base de cálculo do lançamento, eis ter o mesmo sido estribado em meros relatórios gerenciais sem valor probante, e sim, meramente indiciário, o autuante se furtou a tal, chegando as raias de

taxar da diligência de conceder “*privilégio ao contribuinte*”, como se não fosse o seu direito saber de forma clara e precisa de que está sendo acusado.

Assim, a competência, o poder e a capacidade do julgador para buscar a verdade dos fatos no âmbito do processo estão condicionados por alguns fatores pessoais e estruturais, uma vez estar orientado para a descoberta da verdade no processo, com reais possibilidades de ser encontrada, sendo esta função de vital importância, além de legítima, em seus poderes instrutórios, para determinar, de ofício, a produção de provas, como já visto, alíás.

Em relação à prova, Liebman (Manual de Direito Processual Civil, vol. 2, 2003, p. 80) a define como meios que servem para dar o conhecimento de um fato, e por isso a fornecer a demonstração e formar a convicção da verdade do próprio fato; e chama-se instrução probatória a fase processual destinada a formar e colher as provas necessárias para essa finalidade.

Adiante, ainda expõe este douto doutrinador que “*se a justiça é o fim último da jurisdição, a prova é um instrumento essencial, porque não pode haver justiça, senão fundada na verdade dos fatos a que se refere*”.

O ônus da prova é encargo atribuído pela lei a cada uma das partes, no sentido de demonstrar a ocorrência e veracidade dos fatos de seu interesse, relevantes para formação do convencimento do julgador.

E, pode ser estudado sob dois aspectos diferentes: o ônus subjetivo da prova e o ônus objetivo da prova. O ônus subjetivo da prova diz respeito às partes, e é regido pelo princípio do interesse. A partir do momento em que as provas são produzidas passam ser do juízo, esse princípio é o da comunhão da prova, ou regra da aquisição da prova.

O ônus objetivo da prova é, portanto, uma regra de julgamento. Significa dizer que somente no momento de julgar a causa o julgador irá se deparar com a ausência de provas suficientes para a formação de seu convencimento, o que implica a adoção do ônus objetivo da prova. Desta forma, mais uma vez, não interessa mais se a prova foi produzida pelo autor ou pelo réu; depois de produzidas, estas são do juízo.

Quando a prova é impossível ou muito difícil (prova diabólica), e possível ou mais acessível à outra parte litigante, a inversão do ônus da prova se destina então a dar ao réu a oportunidade de produzir a prova, que de acordo com a regra do artigo 333 do CPC, incumbiria ao autor.

Na linha evolutiva do processo civil contemporâneo, o CPC contém um conjunto harmonioso de disposições que municiam o juiz do poder-dever de tomar iniciativas probatórias em alguns casos. Então se justifica plenamente o poder instrutório do juiz para: assegurar a igualdade das partes, determinar a ampla defesa, mesmo que o julgador requeira *ex officio*, a realização de todas as provas necessárias à instrução da causa

E, nesse contexto redimensiona-se a função da prova bem como o peso do julgamento, prestigiando-se à conciliação e os meios alternativos de composição de lides. Por isso, o novo CPC em seu artigo 7º determina: “*É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz velar pelo efetivo contraditório*”.

Já no dizer de Paulo Celso Bonilha, fazer justiça, em princípio, é aplicar a lei ao fato. Indispensáveis, portanto, à administração da justiça o conhecimento da lei e da verdade do fato. A descoberta desta verdade como elemento essencial ao julgamento, impõe a exigência da prova.

Vinculado ao princípio da oficialidade, o princípio da verdade material determina o dever da Administração em decidir sempre baseado nos fatos tais como se apresentam na realidade, ou o mais próximo possível desses fatos, e não se pautar tão-somente pela versão dos fatos trazida ao processo pelas partes litigantes. Para esse fim, a autoridade administrativa (julgador) tem o poder-dever de se utilizar de todos os meios lícitos para buscar provas, dados ou informações, de acordo com colocação anterior.

Voltando ao processo administrativo fiscal, como bem sabido, frente ao predomínio do princípio da verdade material, existe todo sentido e razão em se buscar descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador. Daí o motivo de, nele o julgador tem mais liberdade do que o juiz. Para formar sua convicção, pode determinar diligências.

Na realidade, importa saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento. No dizer de Hamilton Castardo, “*no processo administrativo há busca do fato ocorrido, que deve ser trazido para dentro dele. Busca-se a verdade material, com liberdade de valer-se de qualquer prova, lícita, desde que trasladada para o processo*”. Acrescenta o autor que as vias processuais devem ser percorridas com o objetivo de se trazer ao conhecimento da Administração o fato jurídico objeto do processo tal qual ele ocorreu no mundo real.

James Marins destaca que, tanto na fase de procedimento fiscal, como no desenvolvimento do processo administrativo fiscal, a Administração tem o dever de buscar a aproximação entre a materialidade do evento econômico e sua formalização através do lançamento, isto é, entre a realidade dos fatos e sua representação formal. E isso ocorre de uma maneira mais ampla do que no processo judicial, pois diferentemente do Processo Civil, que zela pela verdade formal trazida aos autos pelas partes, o julgador administrativo tem o poder/dever de promover as diligências necessárias à maior aproximação possível com a verdade material.

Deste modo, a busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração Tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material. (...) O princípio da verdade material que maneja e conduz o processo administrativo fiscal se contrapõe ao princípio da verdade formal que preside o Processo Civil, pois este prioriza a formalidade processual probatória como ônus processual próprio das partes, que tem como motor o princípio da segurança jurídica que cria limites e restrições à atividade promovida pelo julgador no processo judicial.

*Contrário sensu* a verdade material é um princípio específico do processo administrativo, através do qual compete à autoridade administrativa envidar todos os esforços para se desviar dos fatos inverídicos eventualmente trazidos ao processo, promovendo as diligências e perícias necessárias à obtenção das provas que possam desvendar a verdade real, chegando a ela, ou se aproximando o máximo possível, e neste sentido, pode e deve o julgador empreender todas as diligências probatórias que contribuam para a aproximação com a almejada verdade material.

Feitas tais considerações, está, pois, mais do que demonstrado nos autos, ter incorrido a autuação em claro cerceamento de defesa, ao não apresentar de forma precisa e leal os demonstrativos analíticos que embasaram o lançamento, e sim, reitero, meros relatórios indiciários que não têm o condão de especificar, como imprescindível, a forma de apuração do imposto, em tipo caracterizado no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, diante da fragilidade dos elementos de prova da acusação trazidos pelo autuante, e a sua explícita recusa em trazê-la, em momento no qual foi solicitado via diligência.

Assim, pelos expostos motivos, e com base no artigo 20 do RPAF/99, que preceitua que “*a nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato*”, ainda que não aventada pelo sujeito passivo, mas de ofício, tenho como nulo o presente Auto de Infração.

No mesmo sentido, inclusive, dispõe a Súmula 01 do CONSEF ao determinar em seu comando: “*NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo*”.

E a sua fundamentação aclara ainda mais a questão, a se observar trecho de sua fundamentação, onde destaco a seguinte parte: “*Para se determinar a base de cálculo a salvo de imperfeições, é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma*

*compreensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação. Isso porque a base de cálculo do imposto é a dimensão material do tributo, sendo essa demonstração que oferece os critérios para mensurar o fato tributário”, motivo pelo qual, se soma aos demais argumentos expostos anteriormente, para a decisão adotada.*

Ao amparo de tal entendimento, posso mencionar a título de exemplo, os Acórdãos CJF 0386-11/14, 0373-11/13 e 0305-12/14, dentre muitos outros.

Informo, por pertinência, a inexistência de Recurso de Ofício, tendo em vista a determinação contida no artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, na redação estabelecida pelo Decreto 18.558, de 17 de agosto de 2018, publicado no DOE de 18 de agosto de 2018, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018, motivo pelo qual a presente decisão assume o caráter de definitiva, diante de se tratar de vício material.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **232151.0050/17-7**, lavrado contra **LÍDIO COMÉRCIO DE PRODUTOS ÓTICOS LTDA**.

Sala de Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR