

<b>A. I.</b>	<b>- Nº 211323.0036/18-9</b>
<b>AUTUADA</b>	<b>- BRS COMÉRCIO E SERVIÇOS EIRELI</b>
<b>AUTUANTE</b>	<b>- SALVADOR CATARINO DE CARVALHO JÚNIOR</b>
<b>ORIGEM</b>	<b>- IFMT SUL</b>
<b>PUBLICAÇÃO</b>	<b>- INTERNET 29.010.2019</b>

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0190-02/19

**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, apenas um relatório gerencial onde faltam dados essenciais para o entendimento da infração e os cálculos efetuados, não tendo o autuante especificado sequer os critérios utilizados para apuração do montante lançado, o lançamento padece de vício insanável, nos termos do RPAF/99 e Súmula 01 do CONSEF. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 12 de junho de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$111.412,28, 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 ou substituição tributária, 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, ocorrência indicada como ocorrida em 01/01/2012, com vencimento em 01/04/2012.

Consta na descrição dos fatos: “*Em data, hora e local acima indicados, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O. S. acima discriminada, tendo sido apurada a seguinte irregularidade: ‘O Auto de Infração 211323.1175/16-6 foi julgado nulo, acórdão 0356-11/17, e foi lavrado este Auto para renovar o processo através da fiscalização de estabelecimento. Foram verificados todos os pagamentos apresentados pelo autuado e ficou comprovado que o contribuinte fez recolhimentos parciais, conforme planilhas em anexo. Foram considerados também os pagamentos lançados indevidamente referentes às mercadorias isentas, e também aos lançamentos indevidos de valores pagos através de GNRE das mercadorias da substituição tributária. Todos os valores estão demonstrados através do demonstrativo do processo e das planilhas I e II. Todos estes documentos estão anexados a este Auto. Conforme esta apuração, restou ao contribuinte um débito de ICMS no valor de R\$ 111.412,28, que deverá ser recolhido na forma da legislação atual’*” (Mantida a grafia original).

A empresa autuada, por seu representante legal, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 27 a 29, onde, após resumir a acusação, aponta que, na apuração, foram verificadas as seguintes ocorrências:

Notas fiscais com produtos isentos de ICMS conforme Convênio 101/97, alterado pelo Convênio 10/2014;

Notas fiscais com ICMS Substituição Tributária já recolhido por antecipação, via GNRE;

Desmembramento dos produtos entre Antecipação Parcial e Substituição Tributária;

Aplicação de MVA correta, de acordo com cada produto, utilização do Anexo I do RICMS/BA, conforme ano de vigência, e Auto de Infração já julgado e anulado conforme decisão do Acórdão JJF 0070-02/17 que garante anexar.

Apresenta tabela de valores tidos como devidos a título de antecipação parcial (código 2175) e substituição tributária (código 2145).

Acostou documentos às fls. 37 a 47.

Informação fiscal constante à fl. 51, esclarece ter verificado todos os pagamentos apresentados em sua defesa pelo autuado e ficou comprovado que o contribuinte recolheu parcialmente o débito reclamado. Foram descontados os pagamentos lançados indevidos de valores pagos através de GNRE de mercadorias da substituição tributária, conforme planilhas de fls. 05 a 07, tendo, igualmente, considerado os créditos e recolhimentos efetuados pelo contribuinte conforme resumo COE de fl. 25.

Informa que, através das Planilhas I e II, abateu total de R\$21.936,51, tendo lançado ICMS de R\$171.644,11, concedido créditos de R\$ 34.838,76, reduzido os pagamentos realizados de R\$3.456,56, dados estes apurados conforme resumo COE em anexo, além de ter reduzido as parcelas correspondentes às cobranças indevidas de R\$21.936,51, apurando R\$111.412,28, total lançado.

Diante de tais informações e do resumo do COE e das planilhas anexas ao Auto de Infração, conclui que o contribuinte *“deverá ser intimado a efetuar o pagamento no valor de R\$111.412,28, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, lei 7.014/96”*.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada, qual seja, a falta de recolhimento do ICMS antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante pelo regime do Simples Nacional.

A empresa autuada, ao impugnar o Auto de Infração apresentou argumentos contrários ao mesmo, inclusive a indicação de valores tidos como devidos a título de antecipação parcial (código 2175) e substituição tributária (código 2145), tendo anexado diversos documento às fls. 37 a 47, ainda que, como visto acima, o lançamento possua uma infração apenas.

Noto, de acordo com indicação do próprio autuante, que a presente ação fiscal se trata de refazimento de lançamento julgado nulo por este Conselho, na forma do Acórdão 0356-11/17, oriundo da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Tratando-se, pois, de refazimento, a lógica indica que deveriam ser evitados os erros cometidos anteriormente e que levaram à decretação da nulidade, sendo indispensável o lançamento estar a salvo de qualquer vício, quer formal, quer material.

Antes de qualquer outra apreciação, entendo que o feito deva ser analisado sob alguns aspectos, ainda que não aventados na peça defensiva, em nome dos princípios que regem o processo administrativo fiscal.

O primeiro deles diz respeito a todas as ocorrências terem sido lançadas numa só data de ocorrência, apesar de constar no relatório gerencial emitido pela Secretaria da Fazenda através do COE, rol de diversas notas fiscais, algumas nas quais poderia ser devido o imposto por antecipação tributária parcial e outras relativas a mercadorias submetidas à antecipação tributária total, na forma da indicação contida no mesmo.

De igual modo, constato que, nas planilhas I e II elaboradas pelo autuante, sequer a ordem cronológica dos documentos fiscais foi seguida, como facilmente se percebe em consulta às mesmas, o que apesar de ser uma falha, a princípio não comprometeria a autuação.

Inexistem, no já mencionado relatório COE, notas fiscais emitidas antes do mês de maio de 2012, tendo sido observadas notas dos meses de maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro, dezembro de 2012, janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto,

setembro, outubro, novembro e dezembro de 2013, janeiro, março e agosto de 2014, e fevereiro de 2015, ainda que o fato gerador da infração tenha sido lançado com data de ocorrência de 01/01/2012, ou seja, antes do nascimento do fato gerador da obrigação tributária.

O mesmo relatório COE contém notas fiscais que seriam passíveis de antecipação parcial, a exemplo da de número 10.394 (fl. 23), a qual possui a chave de acesso 3512 0714 1972 0900 0100 5500 1000 0103 9410 0010 3947, onde um dos itens de mercadorias é o “CB NAX 1KV C2 CP NBL PVC 1X100 PR”, cuja NCM é 8544.49.00 (Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios - Fios, cabos (incluídos os cabos coaxiais) e outros condutores, isolados para usos elétricos (incluídos os envernizados ou oxidados anodicamente), mesmo com peças de conexão; cabos de fibras ópticas, constituídos de fibras embainhadas individualmente, mesmo com condutores elétricos ou munidos de peças de conexão - Outros condutores elétricos, para tensão não superior a 1000V), que não se encontra no Anexo I ao RICMS/12 como passível de substituição tributária, na redação da época.

Já na nota fiscal com chave de acesso 3513 0166 5737 5900 0171 5500 1000 1903 6810 0190 3683 de 25/01/2013, verifico (fl. 12 da listagem) que o emitente, Eletroeste Comércio e Importação de Materiais Elétricos Ltda. efetivou o destaque do imposto devido por substituição tributária, no total de R\$156,28, fazendo menção nas informações complementares acerca da antecipação tributária ocorrida.

Estes são somente dois exemplos de fatos e elementos que comprometem o lançamento, tornando-o imprestável para fins fiscais.

A tais fatos, some-se que o documento denominado “planilha” nada mais é do que uma relação de documentos fiscais, sem ordem cronológica, sequer demonstração de apuração de base de cálculo, elemento primordial para o lançamento, sequer compreensão de a que se referem tais documentos. Apenas em sede de informação fiscal, o autuante esclarece serem valores subtraídos do “Relatório COE”, em função do julgamento anterior. Isso diante de, como firmado linhas acima, princípios primordiais do processo administrativo fiscal, como o da ampla defesa, do contencioso e da verdade material, sobretudo.

Ao seu turno, os relatórios da COE que embasariam o lançamento, segundo o próprio autuante, nada mais são do que documentos gerenciais, orientadores para o desenvolvimento do trabalho fiscal, mera listagem de notas fiscais com diversos dados, ainda que, embora se tratando de notas fiscais eletrônicas, sequer indique as suas respectivas chaves de acesso, 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 se refeririam a antecipação parcial, quer aqueles sujeitos à substituição tributária, nem os critérios para apontar valores tidos como recolhidos pelo contribuinte, vez que muitas vezes estes ocorrem em relação a diversas notas fiscais de aquisição, nem sempre discriminadas no campo próprio do documento de arrecadação.

A função administrativa que deve ser exercida com o objetivo de satisfazer os interesses dos administrados, dentro da lógica que caracteriza o interesse público, sendo 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, decoro 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.

E neste aspecto, entendo salutar, a título de esclarecimento, indicar ser um dever de lealdade do Fisco para o contribuinte o pleno esclarecimento 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 dando conhecer em sua inteireza a acusação, para melhor se defender da mesma. Isso, como já dito, não se constitui em favor, muito menos em concessão, mas obrigação, frente ao disposto na Constituição Federal, ao assegurar no seu artigo 5º, inciso LV *“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”*.

Isso significa que, para punir qualquer conduta tida como contrária à Lei, o Estado necessita de galgar várias etapas até que chegue nesta fase, e para que o contribuinte, que em tese foi de encontro à norma legal, possa ser apenado, deverá, obrigatoriamente, ser ouvido e por todos os meios necessários para refutar aquela quebra de lei imputada a ele, vindo isso a se constituir na ampla defesa e no contraditório.

Celso Antônio Bandeira de Mello, assim entende: *“O processo administrativo afigura-se, pois, num instrumento legitimador da atividade administrativa que, ao mesmo tempo, materializa a participação democrática na gestão da coisa pública e permite a obtenção de uma atuação administrativa mais clarividente e um melhor conteúdo das decisões administrativas. De igual modo, traduz-se em garantia dos cidadãos administrados, no resguardo de seus direitos”*.

Por outro lado, Gil Ferreira de Mesquita (Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa no Processo Civil Brasileiro, 1ª ed. São Paulo, Juarez de Oliveira, 2003) ensina que *“No Brasil, a formalização da garantia do due process of law veio com a Constituição Federal de 1988, que em seu art. 5º, LIV, prevê que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, sendo esta ordem complementada pelo inciso LV do mesmo artigo: aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Com efeito, os princípios que regem o processo (isonomia das partes, o contraditório, a ampla defesa e imparcialidade dos julgamentos) decorrem justamente do devido processo legal, o qual seria por assim dizer, princípio fundamental, para aplicação da justiça social, sendo a sua plena observância vital para se assegurar um processo justo e livre de qualquer espécie de nulidade.

José Henrique Mouta Araújo assim nos fala: *“Destarte, o devido processo legal é princípio basilar da atuação estatal no campo processual, assegurando e mesmo salvaguardando a proteção judicial para todos aqueles que lamentam pretensões em juízo através de um processo adequado e justo”*.

Daí a necessidade de o sujeito passivo saber de forma clara, precisa e objetiva, daquilo que está sendo acusado, para melhor se defender, até mesmo diante do corolário da presunção de inocência (todos são inocentes até prova em contrário).

Ao proceder como descrito acima, o autuante incorreu em gravíssimo erro material, ao não esclarecer de forma correta e transparente, qual a infração lançada, sua base de cálculo, a quais documentos se refere, enfim, feriu de morte o princípio da ampla defesa.

E os equívocos cometidos são de tal monta que sequer a realização de diligência saneadora mitigaria a sua ocorrência, frente ao tamanho alcançado pela violação.

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. Não foi elaborado qualquer indicativo ou demonstrativo sobre a apuração da base de cálculo do lançamento, eis ter o mesmo sido estribado em meros relatórios gerenciais sem valor probante, o que trouxe prejuízo irreparável para a defesa.

Como já afirmado, no processo administrativo fiscal na sua busca da realidade dos fatos, vigora o princípio da verdade material, vinculado ao princípio da oficialidade, que determina ao administrador público o dever de tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não podendo se satisfazer com a versão oferecida pelos sujeitos, devendo carrear para o processo todos os dados, informações e documentos a respeito da matéria tratada, sem se limitar aos aspectos considerados pelas partes, tendo, ainda e também, o poder/dever de carrear aos autos e apreciar todas as informações e documentos que se possa ter a respeito da matéria tratada, sem se limitar às provas eventualmente colacionadas pelos sujeitos.

Feitas tais considerações, está, pois, mais do que demonstrado nos autos, ter incorrido a autuação 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, representado pela falta de demonstrativo analítico da infração, além dos diversos erros cometidos e devidamente indicados no presente voto.

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 do mesmo, 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.

A título de esclarecimento, o autuante na sua informação fiscal, nos termos do artigo 127 § 6º do RPAF/99 deve se ater aos fatos defensivos aventados na defesa ou manifestação do contribuinte, descabendo realizar qualquer sugestão de intimação para recolhimento de tributo em discussão administrativa, em tal peça, tal como feito.

Tal intimação deverá apenas constar na Resolução do julgamento realizado, ao amparo do artigo 164, inciso IV, alínea “d” do RPAF/99:

*“Art. 164. As decisões dos órgãos julgadores serão tomadas por acórdão, devendo este conter:*

*(...)*

*IV - resolução, que consiste no acórdão propriamente dito, contendo:*

*(...)*

*d) a ordem de intimação do sujeito passivo”.*

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.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, de ofício, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **211323.0036/18-9** lavrado contra **BRS COMÉRCIO E SERVIÇOS EIRELI**.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala de Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR