

PROCESSO	- A. I. N° 232299.0031/19-6
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e JOSÉ NILTON XAVIER DE OLIVEIRA
RECORRIDOS	- JOSÉ NILTON XAVIER DE OLIVEIRA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF n° 0313-06/23-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / INFRAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO	- INTRANET 14.02.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0009-11/25-VD

EMENTA: ICMS. 1. SIMPLES NACIONAL. **a)** CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A constatação de existência de saldo credor da conta “Caixa” indica ter o sujeito passivo efetuado pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações tributáveis anteriormente realizadas e não escrituradas. De ofício, retificado o percentual da multa para 75%. **b)** SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS NORMALMENTE INFORMADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. Para efeito de apuração da base de cálculo, devem ser arroladas as receitas originárias da comercialização de produtos tributados, e não as aquisições de mercadorias. Método inadequado para a apuração das omissões. Insegurança quanto à infração e à base de cálculo utilizada. Infração nula. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, previstos, respectivamente, no art. 169, I, “a” e “b” do RPAF/99, contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 6ª JJF n° 0313-06/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 30/09/2019 para formalizar a constituição de crédito tributário na cifra de R\$ 197.039,98, sob a acusação do cometimento de duas (02) irregularidades, assim discriminadas na instância de origem:

“Infração 01. 17.03.07. Falta de recolhimento do ICMS em razão de saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, presumida pela constatação de saldo credor de caixa – com dolo, nos meses de fevereiro a dezembro de 2014, janeiro a novembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro a março, setembro a dezembro de 2017, janeiro, fevereiro, junho a agosto de 2018, no montante de R\$ 74.291,95, multa de 150%.

Infração 02. 17.05.01. Deixou de recolher ICMS em razão de considerar receita tributável como não tributável (imunidade, isenção ou valor fixo), em abril, maio, julho e agosto de 2014, fevereiro a dezembro de 2015, janeiro a junho, outubro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018, no total de R\$ 122.748,03, multa de 75%”.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 17/11/2023 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade, nos termos a seguir reproduzidos (fls. 148 a 172):

“VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações em 07/06/2019, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, mensagem 130.662, cientificado pelo contribuinte em 11/06/2019 (fls. 12 e 13). Constatou, ainda, ter a autuante lavrado Termo de Início de Fiscalização que se encontra à fl. 69, datado de 07/06/2019. A memória de cálculo da autuação se encontra em formato digital na mídia de fl. 72, estando os documentos e elementos que suportam a acusação impressos nas fls. 14 a 71, 73 a 75.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão das

multas sugeridas, 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 de validade legal e jurídica.

O contribuinte, por sua vez, compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de precisa peça de impugnação apresentada, bem como, manifestação posterior, após reabertura de prazo de defesa. Ou seja, houve a garantia ao exercício da ampla defesa, princípio que se manifesta na possibilidade que os litigantes têm de requerer a produção de provas e de participarem da sua realização, assim como também de se pronunciarem a respeito de seu resultado, inclusive em processo ou procedimento administrativo, garantido a qualquer parte afetada por decisão de órgão superior.

Logo, ela nada mais é do que a possibilidade que o acusado tem, já gozando do direito ao contraditório, de lançar mão a todas as possibilidades de exercício pleno do seu direito de defesa, possibilitando-o trazer ao processo os elementos que julgar necessários ao esclarecimento da verdade. Vicente Greco Filho entende ser a ampla defesa constituída a partir de cinco fundamentos:

- "a) ter conhecimento claro da imputação;
- b) poder apresentar alegações contra a acusação;
- c) poder acompanhar a prova produzida e fazer contraprova;
- d) ter defesa técnica por advogado; e
- e) poder recorrer da decisão desfavorável".

Isso foi devidamente respeitado ao curso da longa instrução processual, não se podendo arguir qualquer desatenção a tal princípio. Existem questões preliminares a serem apreciadas, o que passo a fazê-lo, neste momento.

Inicialmente, em relação ao argumento defensivo acerca da competência dos Agentes de Tributos Estaduais, merece ser feito um pequeno resumo dos fatos até então ocorridos. Quanto à ADI 4233, relevante se firmar que o Plenário do STF considerou inaplicáveis aos Agentes de Tributos Estaduais empossados antes da vigência da Lei 8.210/2002 as normas que ampliaram as atribuições desses cargos.

Em julgamento realizado de forma virtual e encerrado em 26/02/21, o colegiado julgou parcialmente procedente a mencionada ADI 4233, tendo prevalecido no julgamento, o voto do ministro Alexandre de Moraes, segundo o qual as novas atribuições são todas pertinentes com a exigência de formação em curso superior, pois estão relacionadas ao exercício de atividades de planejamento, coordenação e constituição de créditos tributários.

Assim, deveriam ser excluídas do âmbito de sua incidência os servidores que ingressaram no cargo antes da exigência de nível superior, uma vez que ocupavam cargo de nível médio, pois, segundo o ministro, os antigos Agentes, com a edição da Lei 11.470/2009, passaram a exercer atribuições típicas de nível superior, hipótese que viola o artigo 37, inciso II, da Constituição da República.

Nesse sentido votaram os ministros Gilmar Mendes, Nunes Marques, Dias Toffoli e Luiz Fux (presidente), tendo as ministras Rosa Weber (relatora) e Cármem Lúcia e os ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio se posicionado pela procedência da ação para declarar a inconstitucionalidade de todos os dispositivos impugnados.

Em relação ao pedido de declaração de inconstitucionalidade do artigo 24 e do Anexo V da Lei 8.210/2002, que reestruturou os cargos de pessoal da Secretaria da Fazenda Estadual, os ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes, Nunes Marques, Dias Toffoli e Luiz Fux votaram pela improcedência da ADI.

A justificativa apresentada foi a de que a exigência de curso superior para os novos candidatos ao cargo de Agente de Tributos Estaduais configura simples reestruturação da administração tributária estadual, fundada na competência do estado para organizar seus órgãos e estabelecer o regime aplicável aos seus servidores.

Diante do fato de não ter sido atingido o quórum exigido pelo artigo 97 da Constituição Federal (Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público), o Tribunal não se pronunciou sobre a inconstitucionalidade desses dispositivos e, nesse ponto, o julgamento ficou destituído de eficácia vinculante. O ministro Luís Roberto Barroso se declarou impedido.

Foram opostos Embargos de Declaração ao julgamento, pelo Estado da Bahia, e o julgamento, nessa fase de embargos, praticamente será reiniciado, inclusive em relação aos votos já prolatados. Tal mudança decorreu em função do voto-vista do ministro Dias Toffoli, que se posicionou de maneira diversa ao relator, ministro Alexandre de Moraes, no que diz respeito à modulação dos efeitos do Acórdão, em torno da possibilidade ou não dos atuais Agentes de Tributos Estaduais poderem continuar constituindo crédito tributário pelo período definido pelo STF.

Entende o ministro Dias Toffoli, ao não conhecer dos embargos de declaração opostos, divergindo do Ministro

Alexandre de Moraes com relação aos termos da modulação temporal dos efeitos, dando parcial provimento dos embargos de declaração opostos pelo Governador do Estado da Bahia e pela Assembleia Legislativa do Estado da Bahia, para dar efeitos prospectivos à decisão, de modo a somente produzir efeitos a partir de doze meses, contados da data da publicação da ata de julgamento, tempo hábil para a realização de concurso público, a nomeação e a posse de novos Agentes de Tributos Estaduais, evitando-se, assim, prejuízo à prestação do serviço público, e, até o advento do termo supra, entende que ficam ressalvados dos efeitos da decisão embargada os atos praticados pelos Agentes de Tributos Estaduais que ingressaram no cargo antes da edição da Lei nº 8.210/2002 do Estado da Bahia, tendo sido o processo destacado pelo Ministro Dias Toffoli.

Diante de tal pedido de destaque na apreciação dos embargos, o julgamento passaria da esfera virtual para o plenário presencial, possibilitando assim aos ministros o debate do contraditório e uma análise mais detida da questão. Isso, entretanto não aconteceu, tendo, em 10/11/2023 sido iniciado no Pleno, por meio de sessão virtual o julgamento, encerrado no dia 20/11/2023, e nesta data, ainda sem disponibilização do seu resultado.

Uma importante questão a ser lembrada, como dito acima no voto-vista, é a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão, e neste sentido, entendo esclarecedor transcrever trechos do artigo publicado em 14/08/2023, de autoria de Wilson Sahade Filho e Marcelo Athayde Azambuja, disponível para consulta no endereço eletrônico www.conjur.com.br/2023-agosto-14/sahade-azambuja-efeitos-adi-4233-agentes-tributos-estaduais/:

"Primeiramente, ressalta-se que o escopo deste artigo não consiste em discutir a decisão de mérito do STF, mas sim abordar a necessidade de modulação dos efeitos dessa decisão, uma vez que podem acarretar graves reflexos, conforme será exposto adiante.

Em suma, o objeto da ação é relacionado ao critério de ascensão funcional para o cargo de agente de tributos estaduais de nível superior e mescla de atribuições com as do cargo de auditor fiscal. Para o cargo de agente de tributos estaduais, a Lei nº 8.210/2002 passou a exigir nível superior, em substituição ao de nível médio. Posteriormente, a Lei nº 11.470/2009 modificou e ampliou a atribuição dos agentes de tributos estaduais, conferindo-lhes a atribuição de constituir crédito tributário referente às mercadorias em trânsito e à fiscalização de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes do Simples Nacional.

O teor constitucional decorre do fato que a investidura em cargo diverso daquele que o servidor ocupava anteriormente só é possível mediante concurso público, que, com o advento da Constituição de 1988, tornou-se postulado inafastável, conforme artigo 37, inciso II.

Assim sendo, a decisão proferida pelo STF parcialmente procedeu em relação aos dispositivos impugnados. Todavia, sob a iminência de julgamento dos embargos de declaração, é de suma importância demonstrar a necessidade de modulação dos efeitos da decisão para preservar a segurança jurídica e, sobretudo, a arrecadação tributária do Estado.

Entretanto, preliminarmente, é importante ressaltar um ponto fundamental que não foi abordado na decisão proferida pelo STF, mas que foi levantado nos embargos de declaração: a falta de manifestação sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei 11.470/2009 e do artigo 107 do Código Tributário da Bahia por arrastamento.

Esses dispositivos permanecem integros, permitindo a continuidade do status anterior à declaração de inconstitucionalidade, isto é, permite que os Agentes de Tributos Estaduais possam continuar exercendo suas funções atribuídas. A omissão do STF sobre esses dispositivos pode acarretar grande insegurança jurídica, uma vez que a própria Administração Pública terá problema de saber como proceder, tornando imprescindível uma manifestação clara do tribunal a respeito sobre a inconstitucionalidade ou não por arrastamento desses outros dispositivos.

À vista disso, importa, nesse momento, verificar os questionamentos e a necessidade de modulação dos efeitos da decisão em sede dos embargos de declaração, especialmente em relação a: 1) segurança jurídica e ao direito adquirido dos agentes em exercício que estão em exercício antes da edição da Lei 8.210/2002; e 2) arrecadação tributária do estado e supremacia do interesse público.

(...)

A decisão proferida sugere que os Agentes de Tributos Estaduais nomeados após a promulgação da Lei nº 8.210/2002, no estado da Bahia, se tornaram aptos a desempenhar funções originalmente atribuídas aos auditores fiscais. Por outro lado, conforme o raciocínio adotado na decisão, os agentes de tributos estaduais concursados antes da alteração legal de 2002, ao serem admitidos com exigência apenas de diploma de nível médio, não poderiam assumir tarefas mais complexas sem violar a reserva constitucional que requer a realização de concurso público, conforme disposto no artigo 37, inciso II, da Constituição.

Entretanto, é importante destacar que os agentes de tributos estaduais têm desempenhado suas funções por um longo período, o que gera segurança jurídica e lhes confere o direito de permanecerem nos postos que ocupam há mais de 20 anos. A não modulação dos efeitos da decisão, excluindo os Agentes que atualmente atuam na área desde antes da edição da Lei 8.210/2002, acarreta uma grande insegurança jurídica ao estado da Bahia, uma vez que perderiam seus empregos e fonte de subsistência sem qualquer prazo pré-estabelecido para se adaptarem a essa mudança.

O princípio da segurança jurídica, conforme previsto no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, é um dos pilares do Estado democrático de Direito, pois protege tanto os interesses públicos quanto os privados. Assim, nas palavras da ilustre doutrinadora Maria Di Pietro, o princípio da segurança jurídica visa resguardar que 'mudança de interpretação de determinadas normas legais, com a consequente mudança de orientação, em caráter normativo, afetando situações já reconhecidas e consolidadas na vigência de orientação anterior' (Maria Sylvia Zanella de Pietro. Direito administrativo. 36. ed. São Paulo: Forense, 2023. p. 126.).

Nesse mesmo sentido, J. J. Gomes Canotilho aduz que 'o homem necessita de segurança jurídica para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsavelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de direito' (J. J. Gomes Canotilho. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Coimbra: Almedina, 2000. p. 256).

Portanto, é evidente a possibilidade de violação à segurança jurídica dos agentes de tributos estaduais e é imperativo que os efeitos da decisão sejam modulados para preservar aqueles que possuem formação comprovada de ensino superior e que foram investidos em seus cargos antes da vigência da Lei nº 8.210/2002, garantindo a continuidade das funções que lhes foram atribuídas.

Arrecadação tributária do Estado e supremacia do interesse público. Como principal destaque, com o fim de resguardar os princípios do interesse público e da segurança jurídica, o ministro relator, Alexandre de Moraes, optou por modular os efeitos da decisão, a fim de preservar os atos realizados pelos agentes de tributos estaduais, que foram amparados por normas estaduais presumidamente válidas.

Essa medida evitou o risco potencial de invalidar uma grande quantidade de autos de infração emitidos ao longo dos anos, bem como as cobranças judiciais em curso. Por outro lado, o ministro relator destacou a inviabilidade de estender os efeitos da decisão até a realização de um novo concurso público de nível superior, uma vez que isso poderia significativamente reduzir o alcance da decisão proferida pelo tribunal.

Cabe mencionar que, atualmente, não há auditores fiscais atuando nos postos de fiscalização do trânsito de mercadorias e na fiscalização de empresas optantes do Simples Nacional na Bahia, uma responsabilidade desempenhada pelos agentes de tributos estaduais. Inclusive, dados da Secretaria de Fazenda da Bahia apontam que, entre 2009 e 2021, os agentes de tributos estaduais lavraram 385.912 autos de infração referentes às operações de trânsito e empresas optantes do Simples Nacional, resultando em uma receita tributária constituída de mais de R\$ 1.6 bilhão.

'Os tributos apresentam-se como receitas derivadas (por oposição às receitas originárias, produzidas pelo patrimônio público), arrecadadas pelo Estado para financiar a despesa pública. '(Luciano Amaro. Direito tributário brasileiro. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 16.).

Assim, o tributo representa uma fonte essencial de receita para o Estado, sendo sua principal forma de arrecadação. Sacha Calmon destaca que 'o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins'. (Sacha Calmon Navarro Coelho. Curso de direito tributário brasileiro. 18. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 56).

Em virtude disso, a não modulação dos efeitos da decisão até a realização de um novo concurso público de nível superior poderia acarretar na insolvência financeira da Bahia. Tal decisão teria um impacto direto no povo baiano e, por consequência, no Brasil como um todo, afetando áreas fundamentais para o bem-estar da população, tais como segurança pública, saúde, educação, infraestrutura e assistência social, entre outras.

Logo, a permanência dos agentes de tributos estaduais é crucial para a arrecadação tributária da Bahia, que depende desses profissionais para fiscalizar mercadorias e empresas optantes do Simples. A não modulação dos efeitos da decisão pode resultar na falência do Estado e prejudicar o bem-estar da população.

Uma alternativa subsidiária, em consonância com a jurisprudência do Supremo, consiste em adotar a técnica do apelo ao legislador, caso este tribunal opte por não estender os efeitos desta decisão até a realização de um novo concurso público.

A técnica do apelo ao legislador implica na rejeição da constitucionalidade, condicionada, entretanto, à convocação do legislador para que tome as medidas corretivas ou adequações necessárias. Nessa perspectiva, torna-se imprescindível estabelecer um prazo razoável para que o legislador possa corrigir ou ajustar a situação de acordo com as necessidades apresentadas.

Inclusive, conforme exposto pelo ministro Gilmar Mendes, 'essa qualificação não retira a eficácia desse pronunciamento, não havendo, até agora, registro de qualquer caso de recalcitrância ou de recusa do legislador no cumprimento de dever constitucional de legislar atestado pela Corte Constitucional' (Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonçalves Branco. Curso de Direito Constitucional. 18. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 671.). Situação essa que esvaziaria o receio do ministro Alexandre de Moraes de não ser cumprida a decisão judicial proferida pela Suprema Corte.

Vale mencionar que o próprio governador da Bahia informou nos autos da ADI 4.233 que 'já foi autorizado o concurso público para o provimento do cargo de Agente de Tributos Estaduais, com requisito de escolaridade superior'.

Com base nisso, essa proposta pode ser considerada uma solução viável para que a Bahia cumpra o teor da decisão do STF, ao mesmo tempo em que assegura a preservação dos princípios da segurança jurídica e do interesse público, evitando perdas na arrecadação estatal.

Ademais, destaca-se que o eminente Supremo já utilizou desse mecanismo em diversas ocasiões, a exemplo do julgamento da ADI 875/DF (julgada em conjunto com as ADIs 1987, 3243 e 2727) e da ADI 5867/DF de 2021.

Dessa forma, caso o STF não estenda os efeitos da decisão até a realização de novo concurso público, a técnica do apelo ao legislador pode ser utilizada para estabelecer um prazo terminativo para correção ou adequação da situação. Essa medida permitiria ao estado da Bahia cumprir a decisão do STF e preservar a segurança jurídica e o interesse público.

Ante o exposto, demonstra-se que o atual voto proferido pelo ministro relator, Alexandre de Moraes, acompanhado pela ministra Cármem Lúcia e pelo ministro Edson Fachin traz um grande risco ao arrecadamento da Bahia e, por consequência, ao próprio bem-estar do povo baiano".

Dito isso, lembro que a atribuição se encontra quanto as funções fiscalizadoras na Lei 3.956/81, artigo 107:

"Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.

§ 1º A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.

§ 2º Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

§ 3º Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional".

Como já mencionado linhas acima, apreciando a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4233, em decisão publicada em 04/03/2021, o plenário do STF, de forma unânime, declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei 11.470/2009, a qual modificou o mencionado artigo 107 do COTEB, que alterou e transferiu atribuições que eram privativas dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia para os atuais ocupantes do cargo de Agentes de Tributos Estaduais.

Tal Lei impugnada promoveu a transferência aos atuais Agentes de Tributos Estaduais de atribuições características de cargo de nível superior com poder de gestão, concretizada pelas ações de planejar, coordenar e fiscalizar, inclusive a competência para proceder lançamento das infrações tributárias verificadas no trânsito de mercadorias e junto às empresas inscritas no Simples Nacional.

Essas atribuições anteriormente eram conferidas exclusivamente aos Auditores Fiscais, tendo a Corte entendido ter havido violação à exigência de prévio concurso público prevista na Constituição e afronta à Súmula Vinculante 43, do próprio Tribunal, que veda que servidor seja investido em atribuições de cargo para o qual não prestou concurso público, configurando forma inconstitucional de provimento derivado no serviço público.

Como visto, a ADI 4233 foi julgada parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme a Constituição aos incisos I e II do artigo 2º, da Lei nº 11.470/2009 do Estado da Bahia, para excluir do seu âmbito de incidência os Agentes de Tributos Estaduais cuja investidura se deu em data anterior à Lei 8.210/2002, do mesmo Estado.

Assim, a conclusão do julgamento foi no seguinte sentido: Ser inconstitucional a lavratura de Autos de Infração pelos Agentes de Tributos, que realizaram o concurso público de nível médio de escolaridade. Alcançaria a todos os atuais Agentes, exceto para aqueles recém concursados e investidos para o novo cargo homônimo (Agente de Tributos), com exigência de nível superior de escolaridade e com a possibilidade de constituição de crédito tributário. Esse movimento acontece cumprindo rigorosamente a orientação da Procuradoria Geral do Estado (PGE), que, por meio de parecer público, se posicionou a respeito de tal decisão do Supremo Tribunal Federal (STF).

A decisão do plenário do STF, cuja ata já foi publicada, deliberou sobre a ADI 4233, tendo a PGE sustentado a posição do Estado pela constitucionalidade da reestruturação das carreiras do fisco baiano. Houve, porém, por parte do STF, um entendimento parcialmente diferente.

De acordo com o Parecer da PGE, "da decisão do STF se extrai a validade das normas naquilo que passaram a exigir nível superior para o cargo de ATE, bem como a constitucionalidade da ampliação de seu rol de atribuição funcional, aí inserida a competência para atividades de fiscalização e a constituição de créditos tributários, limitada ao trânsito de mercadorias e micro e pequenas empresas (optantes pelo Simples). Em contrapartida, limitou o exercício dessa nova competência aos ATE aprovados em novo concurso, onde já se

exija nível superior”.

Em síntese, a decisão do STF impediria a constituição, pelos atuais Agentes de Tributos Estaduais, de créditos tributários na fiscalização de mercadorias em trânsito e de empresas optantes pelo Simples Nacional, admitindo o exercício dessa atribuição apenas para novos integrantes da carreira que ingressaram após concurso público com exigência de nível superior.

Também enfatizou a PGE que “pela decisão do STF, somente os novos ATE, aprovados em concurso público de nível superior, poderão exercer o lançamento. Até que isso ocorra, a competência funcional pode - e deve - ser exercida pelos Auditores, sob pena de indesejável vácuo na fiscalização, em prejuízo à atividade tributária e arrecadação estadual”.

Para dar suporte aos novos procedimentos no trânsito de mercadorias, entre outros ajustes, auditores fiscais que já atuavam na supervisão dessa atividade se encarregaram dos lançamentos tributários. No caso do Simples Nacional, os ATE continuarão a trabalhar na malha fiscal, que será dividida em etapas e atribuições, com estímulo à auto regularização. Essas medidas tomam por base a nova realidade tecnológica de avaliação de documentos fiscais digitais e as ferramentas já consolidadas de comunicação entre o fisco, os contribuintes e os transportadores, a exemplo do Canal Verde.

Em resposta a consulta específica formulada, após a decisão do STF, a Representação da PGE em Brasília, que atua junto aos Tribunais Superiores, diante a provoção da Administração Tributária, em 08/03/2021 se pronunciou nos seguintes termos:

“Trata-se de questionamento encaminhado pelo Secretário de Fazenda quanto aos efeitos da decisão recém proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADI 4233/BA. Para melhor contextualizar a questão, vale uma breve retrospectiva dos fatos.

Questionava-se na ADI dois aspectos da reorganização do Grupo Operacional Fisco promovida pelas Leis nº 8.210/02 e 11.470/09, ambos relacionados ao cargo de Agente de Tributos Estaduais (ATE): (i) possibilidade de alteração do nível de escolaridade exigido no respectivo concurso público e (ii) validade de elastecimento de atribuição funcional para abranger a constituição de crédito tributários nas hipóteses de mercadorias em trânsito e empresas optantes pelo SIMPLES.

Nos autos, o Estado da Bahia defendeu a constitucionalidade de ambas as alterações, sintetizando que (i) é dado à administração pública alterar nível de escolaridade para provimento de determinado cargo em virtude do aumento da complexidade das suas atribuições e (ii) a atribuição de nova função decorre da racionalização da atividade fiscalizatória, restringindo às tarefas menos complexas que originariamente sobrecarregavam os Auditores.

O STF, no entanto, optou por uma via intermediária. Entendeu ser possível a atribuição de competência concorrente do ATE para efetuar lançamentos tributários nas hipóteses citadas mas que tal atribuição somente pode ser de fato exercida por ATE que ingressar no serviço público por concurso de nível superior. Assim restou resumido o julgamento:

‘Decisão: O Tribunal, nos termos do voto médio do Ministro Alexandre de Moraes, Redator para o acórdão, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para, conferindo interpretação conforme à Constituição aos incisos I e II do art. 2º da Lei 11.470/2009 do Estado da Bahia, excluir do seu âmbito de incidência os Agentes de Tributos Estaduais cuja investidura se deu em data anterior à Lei 8.210/2002, do mesmo Estado. Também votaram nesse sentido os Ministros Gilmar Mendes, Nunes Marques, Dias Toffoli e Luiz Fux (Presidente). Os Ministros Rosa Weber (Relatora), Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Carmen Lúcia julgaram procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade material dos citados dispositivos, conferindo efeitos prospectivos (*ex nunc*) à presente declaração de inconstitucionalidade, fixando como marco temporal de início da sua vigência a data de publicação da decisão de julgamento. O Ministro Marco Aurélio acompanhou parcialmente a Relatora, divergindo apenas no tocante à modulação dos efeitos da decisão. No tocante à declaração de inconstitucionalidade material do art. 24 e do Anexo V da Lei nº 8.210/2002 do Estado da Bahia, o Tribunal computou cinco votos (dos Ministros Rosa Weber, Relatora, Edson Fachin, Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia e Despacho PGE/RDF 00028077379 SEI 013.1308.2021.0008266-93 / pg. 5 Marco Aurélio) pela procedência da ação; e cinco votos (dos Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes, Nunes Marques, Dias Toffoli e Luiz Fux) pela improcedência da ação direta e, por não se ter atingido o quórum exigido pelo artigo 97 da Constituição, não se pronunciou a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos, em julgamento destituído de eficácia vinculante e efeitos *erga omnes*. Por fim, deixou de modular os efeitos da decisão por não ter alcançado o quórum previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/99. Impedido o Ministro Roberto Barroso. Plenário, Sessão Virtual de 19.2.2021 a 26.2.2021’.

Do voto vencedor do Min. Alexandre de Moraes extrai-se o entendimento no sentido de que a previsão de curso superior para os novos ATE configura simples reestruturação fundada na competência do Estado para organizar seus órgãos e estabelecer o regime aplicável aos seus servidores, da qual não decorre, em linha de princípio, qualquer inconstitucionalidade. Da mesma forma, o STF recusou a declaração de inconstitucionalidade da regra legal que atribuiu ao ATE competência para lançamento tributário, nas

hipóteses ali previstas.

Mas justamente por ser tal atribuição pertinente com a exigência de formação em curso superior, já que relacionadas ao exercício de atividades de planejamento, coordenação e constituição de créditos tributários, limitou o exercício das novas funções ao ATE aprovado em concurso público de nível superior, excluindo a eficácia dos incisos I e II do art. 2 da Lei 11.470/09 do em relação aos ATE egressos no cargo anteriormente a Lei 8.210/2002, do mesmo Estado.

Em síntese, da decisão do STF se extrai a validade das normas naquilo que passaram a exigir nível superior para o cargo de ATE, bem como a constitucionalidade da ampliação de seu rol de atribuição funcional, aí inserida a competência para atividades de fiscalização e a constituição de créditos tributários, limitada ao trânsito de mercadorias e micro e pequenas empresas (optantes pelo Simples). Em contrapartida, limitou o exercício dessa nova competência aos ATE aprovados em novo concurso, onde já se exija nível superior. Tendo em vista que desde a edição da Lei 8.210/02 não houve novo concurso público para o cargo de ATE, na prática, a decisão acaba por impedir a aplicação das competências atribuídas pelo art. 2 da Lei 11.470/09. Por outro lado, os votos divergentes não adentraram no pleito de modulação, inclusive para salvaguardar todos os efeitos jurídicos dos lançamentos até aqui efetuados por ATE. Esses, dentre outros, poderão ser objeto de embargos de declaração após a publicação e exame pormenorizado do acórdão.

Dito isso, passo aos questionamentos formulados.

1) A partir de que data os ATE estarão impedidos de promover lançamento tributário?

A eficácia das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade (como é o caso da ADI) ocorre a partir da publicação da ata de julgamento, independente da publicação do acórdão ou intimação pessoal do Governador do Estado. Ademais, consoante se extrai do artigo 28 da Lei 9.868/99, a decisão em ADI - inclusive para fins de interpretação conforme a Constituição -, tem eficácia geral (erga omnes) e efeito vinculante à Administração estadual.

Até a presente data, não houve publicação da ata mas, em regra, esse movimento processual não tende a demorar. **A partir dessa data - e até que venha qualquer tipo de esclarecimento ou modulação temporal por força dos embargos de Despacho PGE/RDF 00028077379 SEI 013.1308.2021.0008266-93/pg. 6 - declaração - os atuais ATE perdem a atribuição de promover lançamento tributário.**

2) Podem os Auditores assumir o lançamento tributário independente de alteração legislativa?

Como se deflui da Lei 8.210/02, os Auditores têm competência funcional plena no que toca ao lançamento tributário, tendo a Lei 11.470/09 atribuído competência concorrente com o ATE no que toca às operações de trânsito e de micro e pequenas empresas. Pela decisão do STF, somente os novos ATE, aprovados em concurso público de nível superior, poderão exercer o lançamento. Até que isso ocorra, a competência funcional pode - e deve - ser exercida pelos Auditores, sob pena de indesejável vácuo na fiscalização, em prejuízo à atividade tributária e arrecadação estadual.

São minhas considerações sobre o assunto, notando que eventuais questionamentos poderão ser trazidos em sede de embargos de declaração, com impacto no acima exposto" (Grifei).

Ou seja: somente após a decisão final quando da apreciação dos Embargos opostos à decisão, e contrariamente a posição defensiva, o entendimento firmado, que acompanho e incorporo no presente voto, é pela plena capacidade e competência de Agente de Tributos Estaduais lavrar Auto de Infração contra empresa optante do Simples Nacional, à época do lançamento, conforme observado na resposta ao questionamento realizado, o que inviabiliza a aceitação da tese trazida pela defesa. Quanto aos argumentos da preliminar, relativos a inadequação do roteiro aplicado na autuação, nenhum reparo a ser feito em relação à infração 01, entretanto em relação à infração 02, algumas considerações merecem ser feitas.

A acusação se reporta a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter o sujeito passivo considerado receita tributável, como não tributável, e tal como naquela outra, estando a demonstração contida na mídia de fl. 72, e nesta também não teve o seu mérito contraditado de forma objetiva, nem vieram aos autos prova em sentido contrário ao da acusação, ainda assim, merece ser analisada.

A autuante invocou a determinação do artigo 18, § 4º-A, inciso III da Lei Complementar 123/06 que permite a exclusão das receitas que tenham sido objeto de isenção:

"Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

(...)

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da:

I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar;

§ 4º-A. O contribuinte deverá segregar, também, as receitas:

(...)

III - sujeitas à tributação em valor fixo ou que tenham sido objeto de isenção ou redução de ISS ou de ICMS na forma prevista nesta Lei Complementar”.

Tal sistemática, se caracteriza como própria e distinta daquela aplicável aos demais contribuintes, tributando as empresas em função de sua receita bruta, conforme comando do artigo 13, inciso VII, da mesma Lei:

“Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS”.

Logo, as receitas devem ser segregadas, tendo a autuante, ao realizar o levantamento se baseando nas entradas, adotado procedimento em descompasso com o roteiro que deveria utilizar, fazendo análise não das entradas, mas sim, das saídas, calculando aquelas corretamente a serem levadas em consideração, para apuração da base de cálculo, com segregação daquelas não sujeitas à tributação, o que não fez.

Desta maneira, ao aplicar roteiro não compatível com a situação encontrada e tida como contrária à legislação tributária, incorreu em vício insanável, o que leva à situação nulidade do lançamento, nesta infração, por inadequação do roteiro de fiscalização da forma como foi aplicado. Infração 02 nula, diante da insegurança da acusação, e frente a metodologia de apuração do imposto, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99:

“Art. 18. São nulos:

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”.

Tal entendimento, tem como paradigma diversas decisões deste Conselho, podendo citar como exemplo os Acórdãos CJF 0266-12/22-VD, CJF 0013-11/22-VD e CJF 0220-11/16, que entendendo inadequados os roteiros de fiscalização aplicados, caso em comento, se inclinaram pela nulidade dos procedimentos a eles referentes.

Adentrando na análise do mérito, ainda que a impugnação e manifestação defensivas não abordem com profundidade na sua análise, se detendo na argumentação de nulidade por entender incompetente a autuante para a lavratura do Auto de Infração, além de ter sido utilizada metodologia equivocada para apuração do débito tributário, algumas outras observações devem ser feitas.

Inicialmente, quanto a infração 01, a respeito da colocação da autuante de ter o contribuinte agido com dolo, constato que em momento algum ficou comprovado nos autos tal existência, até mesmo pelo fato de que, embora mencionado pela autuante, a assertiva não se fez acompanhar das devidas e necessárias provas, o que descharacteriza qualquer insinuação neste sentido, e algumas considerações são necessárias. O artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN) tem, como regra geral, o fato de a infração tributária independe do dolo, ou seja, o contribuinte pode ser onerado por grande parte das penalidades tributárias, independentemente da presença de tal figura:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

O dolo pode ser relevante para a configuração de certas infrações, especialmente, no que tange à aplicação da penalidade, como pode se depreender da leitura do artigo 137 do CTN:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, proponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas. “

Dai se observa poder a legislação atribuir consequências ao dolo, obviamente, de cunho punitivo ao sujeito passivo sendo que existem consequências jurídicas da prática dolosa, no campo tributário, como a aplicação de

multas mais gravosas, ou a responsabilização direta. O artigo 71 da Lei 4.502/1964 prevê o seguinte:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

Ou seja, estaria caracterizada a sonegação como a ação ou omissão dolosa tendente a impedir, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A sonegação, assim, dependeria da presença do dolo (elemento volitivo), não se equiparando ao erro do contribuinte, exigindo, pois, para a sua caracterização a vontade do sujeito passivo da obrigação tributária de ocultar do Fisco certa situação fática relevante para fins tributários, reduzindo o montante a recolher.

Outra figura disposta na mesma Lei acima mencionada (artigo 72), vem a ser a fraude, assim definida:

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Não se deve confundir a figura da fraude, como qualquer conduta elisiva, com o intuito de evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, não tendo qualquer sentido se punir o contribuinte apenas porque evitou, impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador do tributo, uma vez que, fosse esse o sentido normativo do artigo, certamente, não teria sido recepcionado pela Constituição Federal, e não sendo dessa forma que deve ser interpretado.

A fraude, para ser caracterizada, consiste na conduta que dissimula a ocorrência do fato jurídico tributário ou que faz mascarar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, disfarçando operações praticadas, utilizando dissimulação nos atos praticados pela sociedade empresária, devidamente caracterizada pelo confronto de provas.

Se o Fisco comprova que essa divergência entre provas e documentos revela uma prática idealizada para iludir, dissimular e ludibriar a Fazenda Pública, aí sim, estará demonstrado o dolo e consequentemente a fraude. Não me parece ser o caso em tela.

Já a simulação seria o ato no qual a parte que o pratica objetiva violar disposição legal, estando prevista no artigo 167 do Código Civil de 2002, sendo plausível o direito de a Fazenda Pública pleitear a anulação dos atos eivados de simulação, no interesse do Tesouro, e que no CTN, a possibilidade do lançamento de ofício, uma vez comprovado o dolo, a fraude e a simulação nos atos a cargo dos contribuintes, nos termos dos seus artigos 149, inciso VII e 150, parágrafo 4º. Quanto ao conluio nada mais é do que a sonegação ou a fraude praticada por vários agentes que dolosamente se unem para tal fim, e não há nos autos qualquer notícia neste sentido.

Todavia, não posso me alinhar ao posicionamento da autuante, diante do fato de não se encontrar comprovada a prática dolosa, sequer esta enumerou ou indicou qualquer conduta que pudesse ser enquadrada como tal, rejeitando o argumento colocado. Como consequência imediata, descebe a aplicação da penalidade indicada pela autuante no Auto de Infração, caso cabível, do § 1º do artigo 44, inciso I, da Lei Federal 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos geradores e da autuação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
(...)*

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.

Ou seja: cabe apenas a aplicação da penalidade do inciso I, sem o agravante do § 1º, qual seja, 75%. Tal regramento, inclusive, se encontra reproduzido na Resolução do CGSN 140 de 22/05/2018:

“Art. 96. O descumprimento de obrigação principal devida no âmbito do Simples Nacional sujeita o infrator às seguintes multas: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 35)

I - 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo, no caso de falta de pagamento ou recolhimento; (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I)

II - 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo, no caso de falta de pagamento ou recolhimento, nas hipóteses previstas nos arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis; (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e § 1º)".

Adentrando nos fatos que ensejaram a infração 01, a acusação fiscal é a de que teria incorrido o sujeito passivo em omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de Caixa, contra a qual se insurge o contribuinte, ainda que de forma direta não ataque o mérito, sequer apresente argumentos a seu favor neste aspecto.

Tal roteiro de auditoria de Caixa, integrante dos roteiros de auditoria das contas do ativo (AUDIC 303 do Manual de Fiscalização de Tributos Estaduais), tem por objetivo "a verificação da regularidade dos lançamentos e dos documentos contábeis, e compreende o exame dos lançamentos contábeis, conciliação de contas, ajustes e outras providências pertinentes, a fim de observar se valores foram ocultados ou contabilizados incorretamente com o propósito de esconder a sua verdadeira origem. Esses valores, até prova em contrário, são considerados procedentes de vendas não registradas ou de serviços prestados, mas não contabilizados".

A infração 01 que compõe a acusação, e que cuida da omissão de saídas de mercadorias apontada, é consequência da presunção de que ocorreram saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, em função da constatação de saldo credor de Caixa, estando elencada nas presunções contidas no § 4º, inciso I, do artigo 4º da Lei 7.014/96:

"Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa".

Ou seja: Como se trata de presunção, imperioso que o Fisco não somente busque a comprovação dos fatos imputados, como, de igual modo, os comprove de forma cabal, o que claramente ocorreu no caso presente, onde a presunção se encontra devidamente caracterizada. Destaque-se ser o saldo credor de caixa decorrente da contabilização de pagamentos sem a existência de suporte financeiro para tanto, pois, como é de conhecimento geral, que a conta "Caixa" normalmente deve apresentar saldo devedor.

Como se pode verificar às fls. 18 a 34, a autuante elaborou demonstrativo no qual consta, discriminado por rubrica, para cada mês lançado, o valor do saldo inicial de Caixa, informado no Livro Caixa do contribuinte, as vendas de mercadorias, pagamentos de salários, encargos sociais (FGTS, INSS), pagamentos de água, luz e telefone, despesas diversas (ACIJA), aluguel, capital de crédito, tributos (ICMS e Simples Nacional) e pagamentos correspondentes a aquisições de mercadorias, bens e serviços, para o mês de janeiro de 2014, tomado como exemplo, em consonância com a lógica do roteiro de auditoria acima explicitado, o que contraria a assertiva defensiva de insegurança na base de cálculo suscitada, refutando a mesma.

Assim, se apurou a existência de saldos credores da conta Caixa, o que sustenta e confirma a presunção legal adotada, comprovando, de forma inofismável, o cometimento da infração indicada.

Da mesma maneira, aplicou os índices de proporcionalidade calculados (fls. 37 e 38), bem como acostado cópia dos livros Caixa do contribuinte, que, inclusive, informou os valores de faturamento da empresa, consoante se percebe nas fls. 39 e 40.

A reforçar tal entendimento, reitero não ter a autuada contestado lançamentos ou valores, o que leva a caracterização da situação prevista nos artigos 140 (o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas), 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), todos do RPAF/99.

Frente a falta de argumentos defensivos em sentido contrário ao da acusação fiscal, que se apresenta juris tantum, ou seja, a presunção seria relativa, válida até uma situação de prova em contrário, que não veio aos autos, posso mencionar Acórdão oriundo do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais de número 22.375/20/2^a, julgado em 27/02/2020, com a seguinte Ementa:

"MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – 'CONTA CAIXA' / SALDO CREDOR. Constatou-se, após a recomposição da Conta 'Caixa', saldo credor em conta tipicamente devedora, e diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75 e do art. 194, § 3º, do RICMS/02. A Impugnante não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados na escrituração contábil da empresa, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as

exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea ‘a’ ambos da Lei nº 6.763/75”. (Grifei).

A situação é idêntica à do presente Auto de Infração.

Diante de tal fato, e com base nos expostos argumentos, a infração 01 é tida como procedente, à vista de qualquer contestação por parte do sujeito passivo, com a redução, de ofício, do percentual de multa sugerido de 150% para 75%, à vista do entendimento já expandido acima.

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 advogado e 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 RPAF/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 que 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 científá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, já adotada, inclusive, pelo Poder Judiciário há algum tempo, perdendo sentido outras formas de comunicação com os contribuintes e/ou seus representantes”.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF nº 0313-06/23-VD.

Com respaldo no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 185 a 193, no qual inicia fornecendo endereço para correspondências processuais.

Segundo alega, a auditoria de caixa da qual resultou a infração 01 configura um verdadeiro arbitramento da base de cálculo, o que culminou em ato administrativo sem amparo legal, distanciado da realidade dos fatos.

A falta de análise de todas as contas correntes bancárias vinculadas ao contribuinte e a presença de elementos imprecisos no levantamento configura cerceamento de direito de defesa, o que afirma com base em precedentes deste Conselho.

A realidade é que os valores constatados como saldos credores de caixa podem ser explicados a partir de empréstimos pessoais realizados pelo proprietário e por terceiros, razão pela qual falta motivo para se proceder ao lançamento do crédito tributário.

Encerra requerendo a improcedência do Auto de Infração.

VOTO

A presente remessa necessária resulta da correção de ofício da multa da infração 01 para 75% e da declaração de nulidade da infração 02.

A acusação da infração 02 diz respeito à falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter o sujeito passivo considerado receita tributável como não tributável.

A autuante invocou o artigo 18, § 4º-A, inciso III da Lei Complementar 123/06, que permite a exclusão das receitas que tenham sido objeto de isenção:

“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

(...)

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da:

I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar;

§ 4º-A. O contribuinte deverá segregar, também, as receitas:

(...)

III - sujeitas à tributação em valor fixo ou que tenham sido objeto de isenção ou redução de ISS ou de ICMS na forma prevista nesta Lei Complementar".

Esta sistemática se caracteriza como própria e distinta daquela aplicável aos demais contribuintes, tributando as empresas em função da receita bruta.

Consequentemente, as receitas devem ser segregadas, tendo a autuante, ao realizar o levantamento com base nas entradas, adotado procedimento em descompasso com o roteiro que deveria utilizar, fazendo análise não das entradas, mas sim, das saídas, calculando com acerto as que devem ser levadas em consideração para apuração da base de cálculo, com a segregação das que não são sujeitas à tributação, o que, como bem disse o relator “*a quo*”, não fez.

Incorreu, portanto, em vício insanável, o que leva à situação nulidade do lançamento da infração 02.

Quanto à infração 01 e ao entendimento da autuante de ter o contribuinte agido com dolo, este não foi comprovado nos autos, até mesmo pelo fato de tal concepção não ter sido acompanhada das necessárias provas

Como consequência imediata, descabe a aplicação da penalidade indicada no Auto de Infração, do § 1º do artigo 44, inciso I da Lei Federal 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos geradores e da autuação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.

Ou seja, cabe apenas a aplicação da penalidade do inciso I, sem o agravante do § 1º, qual seja, 75%.

Recurso de Ofício Não Provisto.

Em referência ao Recurso Voluntário, a acusação fiscal é a de que o sujeito passivo incorreu em omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa.

O recorrente se insurge, mas de forma direta não ataca o mérito, sequer apresenta argumentos a seu favor neste aspecto.

Esse roteiro de auditoria tem por objetivo “*a verificação da regularidade dos lançamentos e dos documentos contábeis, e compreende o exame dos lançamentos contábeis, conciliação de contas, ajustes e outras providências pertinentes, a fim de observar se valores foram ocultados ou contabilizados incorretamente com o propósito de esconder a sua verdadeira origem. Esses valores, até prova em contrário, são considerados procedentes de vendas não registradas ou de serviços prestados, mas não contabilizados”.*

Trata-se da presunção contida no § 4º, inciso I, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa”.

O saldo credor de caixa decorre da contabilização de pagamentos sem a existência de suporte financeiro para tanto, pois, como é de conhecimento geral, que a conta “Caixa” normalmente deve apresentar saldo devedor.

Alinho-me com a JJF, pois:

"Como se pode verificar às fls. 18 a 34, a autuante elaborou demonstrativo no qual consta, discriminado por rubrica, para cada mês lançado, o valor do saldo inicial de Caixa, informado no Livro Caixa do contribuinte, as vendas de mercadorias, pagamentos de salários, encargos sociais (FGTS, INSS), pagamentos de água, luz e telefone, despesas diversas (ACIJA), aluguel, capital de crédito, tributos (ICMS e Simples Nacional) e pagamentos correspondentes a aquisições de mercadorias, bens e serviços, para o mês de janeiro de 2014, tomado como exemplo, em consonância com a lógica do roteiro de auditoria acima explicitado, o que contraria a assertiva defensiva de insegurança na base de cálculo suscitada, refutando a mesma.

Assim, se apurou a existência de saldos credores da conta Caixa, o que sustenta e confirma a presunção legal adotada, comprovando, de forma inofensível, o cometimento da infração indicada.

Da mesma maneira, aplicou os índices de proporcionalidade calculados (fls. 37 e 38), bem como acostado cópia dos livros Caixa do contribuinte, que, inclusive, informou os valores de faturamento da empresa, consoante se percebe nas fls. 39 e 40.

A reforçar tal entendimento, reitero não ter a autuada contestado lançamentos ou valores, o que leva a caracterização da situação prevista nos artigos 140 (o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas), 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), todos do RPAF/99".

Quanto à solicitação para que as comunicações processuais sejam feitas por meio dos advogados, nada impede que tal prática se efetive.

Contudo, desde que observados os artigos 108 a 110 do RPAF/99, especialmente aqueles relativos ao Domicílio Tributário Eletrônico - nenhuma irregularidade advirá no trâmite do feito.

Com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) - efetivada pela Lei nº 13.199, de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D -, a comunicação entre esta Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a dispensar qualquer outro meio.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 232299.0031/19-6, lavrado contra JOSÉ NILTON XAVIER DE OLIVEIRA, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 74.291,95, acrescido da multa de 75%, prevista no artigo 44, I da Lei Federal nº 9.430/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILÓ REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS