

PROCESSO	- A. I. N° 128984.0001/16-9
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- CRBS S/A.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdãos 6ª JJF nº 0081-06/24-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFAC COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO	- INTRANET 16.02.2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0017-11/25-VD

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADE DA FEDERAÇÃO DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. As acusações não se fizeram acompanhar de provas, não tendo o autuante indicado com precisão os documentos e elementos que embasaram a autuação, bem como a base de cálculo. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra Decisão da 6ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal; Acórdão nº 0081-06/24-VD), que julgou NULO o Auto de Infração acima epígrafeado, lavrado no dia 31/03/2016 para exigir crédito tributário na cifra de R\$ 109.139,24, sob a acusação do cometimento das duas (02) irregularidades assim designadas na instância originária:

“Infração 01. 06.05.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, entre janeiro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013. Débito apontado de R\$ 85.620,17, multa de 60%.

“Infração 02. 07.01.01. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de dezembro de 2012, janeiro a abril e junho de 2013, no valor de R\$ 23.519,07, multa de 60%.”.

A Junta apreciou a lide no dia 20/03/2024 (fls. 157 a 165), decidindo pela NULIDADE por unanimidade, nos termos a seguir reproduzidos:

“VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, relativas à cobrança de ICMS e multa por descumprimento de obrigação principal.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio de intimação ao contribuinte acerca da ação fiscal em 04/01/2016 (fl. 09). A ciência do contribuinte quanto ao lançamento, ocorreu por meio postal, via Aviso de Recebimento dos Correios, em 11/04/2016 (fls. 42 e 43). Os elementos e documentos que suportariam a acusação se encontram na mídia de fl. 39, tendo sido impressos demonstrativos às fls. 11 a 38.

Em relação as questões postas a título de preliminar pela defesa, que ao seu entender, desaguariam na nulidade do procedimento, esclareço que para a infração 01, como relatado, o autuante alterou os valores inicialmente lançados, apresentando planilha sintética, com a indicação das modificações, porém sem explicitar de forma analítica, como chegou aos valores indicados, o que motivou a determinação de diligência para que fossem acostadas as planilhas analíticas elaboradas, dando ciência ao contribuinte, em nome do princípio da ampla defesa.

Isso porque não foram encartados aos autos os elementos tidos como essenciais e primordiais para a concretização e comprovação da acusação e prática do ilícito tributário atribuído ao contribuinte, uma vez que o autuante não especificou qual seria a origem de forma clara e precisa, como necessária, da omissão de imposto dita apurada, e posteriormente retificada.

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

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

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

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

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

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas, sem qualquer limite ou restrição.

*De acordo como Raquel Cavalcanti Ramos Machado, em *A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, p. 77-88, set. 2003, “Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer ‘se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida’. Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras.”*

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

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

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

Ao não juntar aos autos qualquer elemento de prova a sustentar a acusação, apenas e tão somente se esquivar após mais de seis anos da solicitação da diligência, em relação ao seu cumprimento, sequer a mídia acostada inicialmente possui qualquer conteúdo que possa ser lido, e na informação fiscal não explicitou, de forma pormenorizada, os ajustes efetuados, incorreu o autuante em equívoco, vez não se ter a necessária prova nos autos do cometimento da infração atribuída, o que deságua na falta absoluta de certeza e segurança quanto aos roteiros, critérios e cálculos adotados pelo autuante para apurar os valores lançados, do mesmo modo contribui para que o lançamento efetuado careça de certeza e segurança quanto a infração e o infrator. Tal situação, se encontra expressamente contida no 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”.*

A simples alegação do fato, sem a demonstração de sua ocorrência, não tem o poder de obrigar o contribuinte, que deve demonstrar o vício na formação do ato administrativo, e como visto, não conseguiu o autuante provar tal ocorrência, ainda que instado em sede de diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal, sob a alegação de que não estar mais lotado na Inspetoria que originou o lançamento, sequer demonstrar a metodologia empregada para se chegar aos valores retificados lançados. Marco Aurelio Greco em Do lançamento. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 170/171, assevera que o ônus do contribuinte: “não é o de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado a prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo.

(...)

Não cabe ao contribuinte provar a inocorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência”.

Assim, por tais razões e motivos, entendo ser Nula a infração 01, seguindo sugestão do diligente, diante da ausência de elementos que possam asseverar a segurança dos valores indicados após os ajustes realizados em sede de Informação Fiscal.

Quanto a infração 02, pelo que se pode observar do demonstrativo elaborado pelo autuante e inserido à fls. 19, em seu cabeçalho, a indicação de se tratar de “Relação das NF-e – Entradas de Mercadorias Adquiridas em outras UF sem comprovação do pagamento do ICMS Ant. Parcial” (grifei), ainda que no corpo do mesmo se indique como “natureza da operação” a de “venda prod. do estab. em oper. com produto sujeito ao Reg. su”, o que contradiz com a titulação do demonstrativo, não trazendo elementos como a chave de acesso dos documentos fiscais autuados que possibilitasse ao julgador verificar as notas fiscais, a fim de constatar quais produtos ali estavam discriminados, sequer a MVA aplicada aos produtos, de forma a compor a base de cálculo. Para se tirar a dúvida, a solução seria se recorrer à mídia de fl. 39 dos autos.

Esta, ao ser tentada sua abertura, para verificação dos arquivos ali contidos, não os abre, apenas indicando a informação de não estar formatada, o que prejudica qualquer conferência não somente dos documentos, como, de igual modo, de arquivos essenciais como a EFD do contribuinte autuado.

Diante do fato de, como relatado anteriormente, o autuante não ter se disposto, depois de mais de seis anos com o processo em mãos, atender à diligência, não vislumbro outra alternativa, senão, pelos idênticos argumentos que embasaram a decisão quanto a infração 01, me inclinar pela também nulidade da infração 02, soando estranho que o autuante não tenha em mãos os demonstrativos que deram azo ao seu trabalho fiscal ora analisado. Falta, pois, a imprescindível segurança quanto a infração e o infrator, sendo, de ofício, a infração igualmente tida como nula. Assim, pelos expostos motivos, o Auto de Infração é julgado nulo”.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, “a” do RPAF/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 6ª JJF recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão nº 0081-06/24-VD.

VOTO

O presente lançamento de ofício imputa ao contribuinte o cometimento de duas infrações: falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento e falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

No transcorrer do processo, relativamente à infração 01, o autuante alterou os valores inicialmente lançados com a juntada de planilha sintética, indicando as alterações. Todavia, não explicou analiticamente como chegou aos valores indicados, o que motivou a determinação de diligência.

O auditor não especificou qual seria a origem de forma clara e compreensível da omissão de imposto apurada e posteriormente retificada.

Conforme bem exposto pelo relator “*a quo*”:

“Ao não juntar aos autos qualquer elemento de prova a sustentar a acusação, apenas e tão somente se esquivar após mais de seis anos da solicitação da diligência, em relação ao seu cumprimento, sequer a mídia acostada inicialmente possui qualquer conteúdo que possa ser lido, e na informação fiscal não explicitou, de forma pormenorizada, os ajustes efetuados, incorreu o autuante em equívoco, vez não se ter a necessária prova nos autos do cometimento da infração atribuída, o que deságua na falta absoluta de certeza e segurança quanto aos roteiros, critérios e cálculos adotados pelo autuante para apurar os valores lançados, do mesmo modo contribui para que o lançamento efetuado careça de certeza e segurança quanto à infração e ao infrator”.

O autuante não conseguiu colacionar elementos de prova da ocorrência ou esclarecer a metodologia empregada para se chegar aos valores retificados, ainda que instado em sede de diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal, sob a alegação de não estar mais lotado na Inspetoria que originou o lançamento.

Quanto à infração 02, foi juntado demonstrativo denominado “*Relação das NF-e – Entradas de Mercadorias Adquiridas em outras UF sem comprovação do pagamento do ICMS Ant. Parcial*”, o que colide com a acusação, que é de antecipação total, e não parcial.

Inexistem informações sobre as chaves de acesso dos documentos fiscais autuados, que possibilitassem ao julgador verificar-las, a fim de constatar quais produtos ali estavam discriminados, muito menos esclarecimentos sobre a MVA aplicada aos produtos.

Ao ser tentada a abertura da mídia de fl. 39, para a verificação dos arquivos ali contidos, não é possível abri-los, pois há a informação de não estar formatada, o que prejudica qualquer conferência não somente dos documentos, como, por exemplo, da EFD.

Mais uma vez, valho-me das palavras contidas no Acórdão recorrido:

“*Dante do fato de, como relatado anteriormente, o autuante não ter se disposto, depois de mais de seis anos com o processo em mãos, atender à diligência, não vislumbro outra alternativa, senão, pelos idênticos argumentos que embasaram a decisão quanto a infração 01, me inclinar pela também nulidade da infração 02, soando estranho que o autuante não tenha em mãos os demonstrativos que deram azo ao seu trabalho fiscal ora analisado*”.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida, que julgou NULO o Auto de Infração nº 128984.0001/16-9, lavrado contra CRBS S/A.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS