

A. I. Nº - 222560.0001/17-1  
AUTUADO - AUGUSTO GUILHERME FREIRE DE BRITTO JÚNIOR - EPP  
AUTUANTE - WADJA DE SOUZA BARBOZA  
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/03/2025

**6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0046-06/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INSEGURANÇA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. SÚMULA 01 DO CONSEF. Diante do fato de não constar no lançamento a necessária e imprescindível demonstração da base de cálculo do imposto exigido, sequer demonstração analítica da forma de apuração do débito lançado, nem demonstrativos analíticos, apenas um relatório gerencial onde faltam dados essenciais para o entendimento das infrações e os cálculos efetuados, não tendo a Autuante esclarecido e especificado sequer os critérios utilizados para apuração do montante lançado, o lançamento padece de vício insanável, nos termos do RPAF/99 e Súmula nº 01 do CONSEF. De ofício, declarada a nulidade do lançamento. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrada em 26 de dezembro de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 61.034,36, além de multas de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

**Infração 01. 07.21.01.** Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional), referente a aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de março e junho de 2013, totalizando R\$ 290,29, bem como multa de 60%.

**Infração 02. 07.21.02.** Efetuou recolhimento a menor de ICMS por antecipação ou substituição tributária na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional), referente a aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de fevereiro, março, junho, setembro, outubro e novembro de 2012, março, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2013, fevereiro, março, abril, julho, agosto e outubro de 2014, janeiro a março, junho, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2015, no montante de R\$ 2.590,88. Multa de 60%.

**Infração 03. 07.21.03.** Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional), referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no valor de R\$ 23.102,30, sugerida multa de 60%, para as ocorrências dos meses de abril, junho, agosto, novembro e dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a novembro de 2014, fevereiro a junho, setembro a dezembro de 2015, janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, outubro e dezembro de 2016, no total de R\$ 23.102,30, sugerida multa de 60%.

**Infração 04. 07.21.04.** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições

devidas pelas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte (Simples Nacional) referente a aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de janeiro a março, maio, junho, agosto a dezembro de 2012, janeiro a agosto, outubro a dezembro de 2013, janeiro a junho, agosto a outubro e dezembro de 2014, janeiro a novembro de 2015, janeiro, março a novembro de 2016, março, abril e junho de 2017, montando imposto de R\$ 35.050,89, multa de 60%.

Consta a seguinte **informação complementar** da Autuante 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 apuradas as seguintes irregularidades: Falta de pagamento do ICMS referente a Antecipação Total no valor histórico de R\$ 290,29; Pagamento a menor referente à Antecipação Total no valor histórico de R\$ 2.590,88; Falta de pagamento do ICMS referente à Antecipação Parcial no valor histórico de R\$ 23.102,30 e Pagamento a menor do ICMS referente à Antecipação Parcial no valor histórico de R\$ 35.050,88, do período de 01/2012 a 10/2017. Montante levantado através dos batimentos da COE, confrontando as Notas Fiscais Eletrônicas com o sistema de Arrecadação da Sefaz e Informações da Receita Federal (Valores constantes na planilha de Antecipação Total com mês de referência dezembro/2011 não foram lançados no presente AI, como também os valores referentes a Aquisição Interestadual de Substituição Tributária de Material de Construção por Responsabilidade Solidária por equívoco no NCM dos produtos)”. (Mantida a grafia original).*

A autuada, por advogado devidamente constituído nos termos do documento de fl. 55, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 48 a 54, onde, inicialmente, requer que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração anexa.

Preliminarmente, pede a nulidade do lançamento, com apoio no artigo 18, inciso I do RPAF, considerando que a autuação foi levada a efeito por Agente de Tributos Estaduais, incompetente para a prática do ato, como consta dos pareceres anexos, emitidos em ADIN em trâmite pelo STF. A manutenção do lançamento só acarretará prejuízos ao Erário, pois vez julgada a ADIN todos os iguais atos, praticados por iguais Autoridades, serão mortalmente atingidos.

Ainda em preliminar, suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário, em relação aos fatos geradores ocorridos até 02/01/13, posto ter sido intimada do lançamento no dia 02/01/18, decorridos, portanto, mais de cinco anos da ocorrência dos mesmos. O tema já foi tratado e consolidado pelo CONSEF e pela PGE, sendo inclusive editado o Incidente de Uniformização PGE 2016.194710-0, aplicável ao caso, na forma da transcrição realizada.

Com relação aos itens 02, 03 e 04, que tratam de *“de falta e recolhimento a menor por antecipação, total ou parcial”*, cujas operações devem ser individualizadas, solicita a exclusão dos valores correspondentes aos fatos acontecidos até 02/01/13, como tem decidido o CONSEF em casos similares.

Reproduz os seguintes Acórdãos do CONSEF, por suas ementas: CJFs nºs 0265-11/16, 0278-11/16 e 0091-11/17.

Também como preliminar, pede a nulidade do item 04, por insegurança na determinação da infração e apuração dos valores e consequente cerceamento do direito de defesa, nos termos do artigo 18, incisos II e IV, “a” do RPAF. Com efeito, a acusação constante no Auto de Infração é de *“recolhimento a menor de antecipação parcial”*, hipótese que não encontra respaldo no relatório apresentado para o exercício do direito de defesa, que se reporta a suposto *“crédito a maior”*. Além da dubiedade e insegurança, a dedução de créditos fiscais não se aplica à autuada, que não se apropria de créditos e paga a antecipação na forma estabelecida pelo artigo 321, inciso VII, alínea “b” do RICMS.

Aduz que além disso, o demonstrativo apresentado não se presta aos fins pretendidos, ampliando o cerceamento do direito à ampla defesa. Sobre a matéria o CONSEF já editou o Acórdão CJF N°

0296-11/17, cuja ementa reproduz.

Finaliza asseverando ser nulo de pleno direito, assim, o item 04 da autuação.

No mérito, considera ser o lançamento de ofício quase inteiramente inconsistente, conforme adiante, item por item, será demonstrado. Com relação ao item 01, é improcedente, pois recaiu sobre as Notas Fiscais nºs 8726 (31/03/2013) e 33514 (30/06/13), que dizem respeito, respectivamente, a aquisições de “case” e “sapatilhas meia ponta”, não incluídas no rol de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

Acrescenta, em relação ao “case”, NCM 4202.92.00, que o Anexo 01, ao RICMS, estabelece a obrigatoriedade apenas para os produtos “maletas e pastas para estudantes”, não existindo assim correlação do tipo da mercadoria, para efeito de enquadramento. O “case” em referência, conforme foto que anexa, é um produto para guarda de “sutiãs”.

As “sapatilhas” não se encontram listadas no referido Anexo 01, garante.

Quanto ao item 02, alega que, conforme demonstrativos analíticos e documentos anexos, somente são devidas as parcelas de R\$ 124,16 e R\$ 101,90, referentes, respectivamente, às Notas Fiscais nºs 33.514 (31/07/13) e 11.840 (30/09/15). As demais operações tiveram o imposto recolhido, seja por “antecipação total” ou “parcial”, conforme devido. O demonstrativo anexo, acompanhado de cópias das notas e comprovantes dos pagamentos realizados, indica a situação fiscal de cada operação e produto. A maior parte se reporta a “sapatilhas meia ponta”, sujeitas a antecipação parcial.

No que tange a infração 03, argui que no exercício de 2013 em diante (2012 fulminado pela decadência), a apuração foi realizada com base nas datas de emissão das notas, sem ser observado que as mercadorias ingressaram no estabelecimento no mês posterior, sendo os valores de antecipação parcial devidamente recolhidos.

Também foram incluídas notas relativas a operações “isentas” (Convênio ICMS 24/10). Em consonância com a documentação anexa, composta de cópia do referido Convênio, listagens das notas, cópias das notas e correspondentes registros fiscais, somente são devidos os valores relativos a algumas notas que, por equívoco, não foram registradas.

As demais operações, conforme “siglas” nos demonstrativos (IS – produto isento; numeral 1, 2, 3.mês de entrada dos produtos e registro das notas/pagamento da antecipação parcial; NL – nota não lançada). Somente uma completa revisão, observados os fatos ora narrados, poderá atestar o real valor devido, que na ótica da empresa é de no máximo R\$ 3.119,23).

Apesar do claro cerceamento provocado no item 04, afirma que os valores cobrados são indevidos, exceto a importância de R\$ 60,74, referente às Notas Fiscais nºs 21.072 (R\$ 9,91 – julho de 2013) e 23.837 (R\$ 50,83 – janeiro de 2014), apurados em revisão dos pagamentos realizada. Os demais valores foram pagos tempestivamente, assevera, observada a redução prevista no artigo 274 do RICMS (20%), na medida em que os pagamentos foram realizados nos prazos regulamentares, como também se atentando ao limite de 4% (meses de maio de 2013, fevereiro de 2014, abril de 2014, outubro de 2014 e novembro de 2014). Todas essas circunstâncias não foram observadas na autuação e deveriam compor a auditoria, conforme consta do Acórdão CONSEF apresentado.

Ante o exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de demonstrativos e documentos e revisão para que seja alcançada a verdade material, determinando a regularidade, ou não dos pagamentos e lançamentos realizados (nas datas das entradas dos produtos) pede pelo reconhecimento da decadência sobre os fatos geradores até 02/01/13, ou pela nulidade ou improcedência ou, no máximo, procedência parcial do Auto de Infração, sendo nesta última hipótese a condenação limitado aos valores confessados.

Juntou documentos de fls. 56 a 353.

Informação fiscal prestada pela Autuante somente em 05/06/2023 (fls. 362 a 364), esclarece, quanto a preliminar relativa a incompetência da autoridade fiscal que efetuou o lançamento do crédito tributário, ser totalmente descabida tal assertiva, visto que o tema, já pacificado no âmbito do Conselho de Fazenda Estadual, em virtude da competência ter sido atribuída pela Lei Estadual nº 11.470 de 08 de abril de 2009, como descrito no seu artigo 1º, transcreto.

Aponta ter o contribuinte, demonstrando ser leigo no assunto, desconhecer a Lei Estadual nº 8.210 de 22 de março de 2002, que alterou a investidura para profissionais de nível superior, conforme reprodução de seu artigo 8º.

Em relação à ADI 4233, que na época não havia sido julgada ainda pelo STF, fala não se aplicar, *in casu*. Acaso pesquisasse o tema, descobriria que a ADI em comento não obteve efeito suspensivo, além do que não é nesta esfera específica de contestação de Auto de Infração que se discutiria a alegada incompetência funcional.

No mérito, sobre o levantamento fiscal que consubstanciou este feito, esclarece que o mesmo foi realizado com batimentos feitos através dos sistemas da Central de Operações Especializadas (COE), visto que, o sistema PRODIFE que estava perfeitamente moldado às operações do Comércio no Segmento do Simples Nacional foi descontinuado.

Assim, na dificuldade de cruzar a grande quantidade de dados da referida empresa, buscou o suporte da COE que tem o foco predominante no segmento de Trânsito de Mercadorias, ocasionando assim algumas divergências de interpretação de NCM de determinados produtos, podendo ter gerado certas cobranças indevidas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Contudo, são várias as ocorrências de débito tributário trazidas no levantamento e como o próprio preposto jurídico do estimado contribuinte afirma “*somente uma completa revisão, observados os fatos ora narrados, poderá atestar o real valor devido...*”.

*Ex positis*, diante das alegações da defesa administrativa interposta pelo autuado, reconhece a necessidade de que o presente processo seja refeito por um servidor habilitado a fiscalizar o Simples Nacional conforme competência atribuída pela Lei Estadual nº 11.470.

Dessa forma, pugna no Egrégio Conselho de Fazenda Estadual que seja encaminhado a um estranho ao feito o Auto de Infração em epígrafe, já que foi lavrado com atenção aos preceitos legais.

Distribuído para instrução, em 25/07/2024 a Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligência, dirigida ao titular do órgão de preparo do feito, a fim de que, diante do fato de a informação prestada às fls. 362 a 364 ser inconclusiva, não tendo enfrentado as questões defensivas postas, fosse designado servidor, que poderia ser a própria Autuante, para prestar a devida e necessária informação fiscal, nos termos do artigo 127 do RPAF/99, enfrentando todos os argumentos postos na peça de impugnação apresentada.

Na hipótese de novos fatos, elementos e documentos ou apresentação de novos demonstrativos, deveria ser a empresa autuada cientificada dos termos da informação fiscal prestada, com entrega de seu inteiro teor, bem como dos seus anexos, com concessão de prazo de dez dias para se manifestar (fl. 367).

Estranho ao feito designado para tal, às fls. 371 a 375, em cumprimento da diligência determinada, presta as seguintes informações, após resumir o feito e os fatos até então ocorridos:

Inicialmente, dado ao fato da ciência ter ocorrido em 02/01/2018, em obediência ao que prevê a Súmula nº 11 do CONSEF (copiada), considerará os fatos geradores ocorridos no exercício de 2018 alcançados pela decadência.

Do exame das Notas Fiscais nºs 8.726 (fls. 85 e 86) e nº 33.514 (fls. 90 e 91) conclui que as mercadorias ali descritas não se encontram relacionadas no Anexo 1 do Decreto nº 13.780/12.

Assim, procede a alegação defensiva.

Na infração 02, lembra ter o autuado reconhecido a procedência quanto à exigência do valor de R\$ 124,16 (07/2013) e R\$ 101,90 (09/2015). No entanto, constatou que as mercadorias cujo imposto é reclamado não estão enquadradas no regime de Substituição Tributária, conforme demonstrativo analítico de fls. 92 e 93 e cópias de Notas Fiscais de fls. 94 a 196.

Desta forma, entende não ser cabível a exigência do ICMS Antecipação Tributária nas operações com as mercadorias relacionadas nesta infração e sim o ICMS Antecipação Parcial.

Quanto às infrações 03 e 04, inicialmente, diz ter verificado os demonstrativos que se encontram na mídia de fl. 44, elaborados pela Autuante.

Identificou os seguintes demonstrativos em formato PDF que lista.

Na pasta “DANFES” fala ter encontrado, em formato PDF, as Notas Fiscais que, ao que tudo indica, foram objeto do levantamento fiscal.

No entanto, não há nenhum relatório analítico que coadune com os demonstrativos “481664000381-05 Resumo para Constituição Crédito Tributário-SintéticoP” e “481664000381-05 Resumo para Constituição Crédito Tributário-SintéticoT”, que se referem à apuração do ICMS Antecipação Parcial e Total (Tributária). Inclusive, esses demonstrativos estão impressos e se encontram das fls. 28 a 43.

Ou seja, tem-se valores mensais sintéticos, porém, não se tem o demonstrativo analítico, relacionando os documentos fiscais e, consequentemente, a memória de cálculo que integra, por exemplo, a “base de cálculo” desses demonstrativos.

Presume que os valores da infração 04, cuja acusação é de recolhimento a menor do ICMS Antecipação Parcial, que tal fato se deve ao que ilustra o demonstrativo “481664000381-18 Relatório Mercadoria Cred ICMS Submetido a Glosa”, que relaciona Notas Fiscais com imposto destacado em desacordo com o previsto no § 8º, do artigo 309 do RICMS/12.

Garante, categoricamente, não ter identificado nenhum demonstrativo nos autos, que evidencie isto.

Resume não ter identificado demonstrativos analíticos que comprovem os cálculos apontados nos demonstrativos sintéticos, relacionando as Notas Fiscais de forma individualizada. Ou seja, salvo melhor juízo, seu entendimento é de que não foram observadas as premissas do artigo 39 do Decreto nº 7.629/99, especificamente o inciso IV, que transcreve.

Assim, aponta não ter terem sido apensados aos autos, pela Autuante, demonstrativos que contenham elementos suficientes que determinem com segurança, a base de cálculo.

Lembra ter o autuado, à fl. 52, sido categórico quanto a este fato, trazendo, inclusive, decisão proferida pela Colenda 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, cujo trecho reproduz.

Embora no mérito, apresente demonstrativo que reflete apuração no RAICMS (fls. 200 a 345), do ICMS Antecipação Parcial, não é possível realizar o cotejo com os demonstrativos sintéticos apresentados pela Autuante.

Dá por concluída a diligência.

Cientificado o advogado da empresa do teor da diligência, por meio de intimação encaminhada pelo Domicílio Tributário Eletrônico, bem como por e-mail em 22/10/2024 (fls. 376, 376-v e 378, 378-v), o contribuinte apresentou manifestação em que reitera os termos de todo o conteúdo defensivo, ao tempo em que, diante do resultado apresentado na diligência, protesta pela nulidade das infrações 03 e 04, com lastro no artigo 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF/99 (fl. 380).

O diligente deu a necessária ciência da manifestação defensiva, indicando nada mais ter a acrescentar, fazendo o encaminhamento do processo para julgamento (fl. 383).

Foram os autos encaminhados ao CONSEF em 18/12/2024 (fl. 385), recebidos no órgão julgador em 18/12/2024 (fl. 385-v) e encaminhados a este relator em 03/01/2025 (fl. 387-v), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

Registrada a presença do advogado da empresa, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026, para sustentação oral, na qual em relação à conclusão da diligência, diz não haver dúvida quanto ao seguimento da autuação, ratificando o conteúdo da defesa.

## VOTO

O lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, relativas à cobrança de ICMS sobre operações, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, em 05/12/2017, por ciência pessoal, de acordo com o documento de fl. 15.

Os elementos que suportam a acusação se encontram às fls. 22 a 43 dos autos, tendo a mídia de fl. 44 sido entregue em cópia ao sujeito passivo, de acordo com o recibo de fl. 19.

A Autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, abordando aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada, bem como posterior manifestação.

A empresa autuada tem como atividade principal “*Aluguel de equipamentos científicos, médicos e hospitalares, sem operador*”, CNAE 77.39-0-02, de acordo com consulta feita junto à Receita Federal do Brasil, daí causar estranheza a afirmativa da Autuante, quando da descrição dos fatos em relação a assertiva de que “...não foram lançados no presente AI, como também os valores referentes a Aquisição Interestadual de Substituição Tributária de Material de Construção por Responsabilidade Solidária por equívoco no NCM dos produtos”. (Grifei).

Adentrando no exame das questões preliminares suscitadas, iniciando pelo argumento quanto a alegada ilegitimidade da Autuante para a constituição do crédito tributário, não a acolho, vez que sabidamente estamos submetidos ao princípio da legalidade, o qual, dentre os de maior importância e tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexsistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

Por outro lado, juristas como Celso Bastos e Ives Gandra Martins advogam que o Princípio da Legalidade se apresenta muito mais com característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei. E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites

estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos, independentemente de qualquer critério.

Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual estabeleceu a competência para a constituição do crédito tributário.

Com a promulgação da Lei nº 11.470, de 08 de abril de 2009, publicada no Diário Oficial de 09/04/2009, foi concedida competência aos Agentes de Tributos Estaduais para a constituição de crédito tributário. Tal diploma legal, em seu artigo 1º, alterou os parágrafos 1º, 2º e 3º do artigo 107 da Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, que instituiu o Código Tributário do Estado da Bahia, determinando em seu § 1º que a função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.

No § 3º estabeleceu a competência dos Agentes de Tributos Estaduais para a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, ao passo que no parágrafo único, estipulou que a aplicação do disposto no caput do mencionado artigo 1º teria início a partir de 1º de julho de 2009.

A matéria foi levada à discussão quanto a sua constitucionalidade até o STF, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4233/BA, a qual, julgada em sessão virtual encerrada em 26/02/2021, pelo Plenário da Corte, decidiu, por maioria:

*“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 nº 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 nº 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 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”.*

Tendo sido apresentados embargos de declaração pelo governador da Bahia e pela Assembleia Legislativa estadual buscando que fosse definido o início dos efeitos da decisão tomada pelo STF, em março de 2021, quando do julgamento da mencionada ADI, à unanimidade, o Plenário do STF estabeleceu que a decisão anterior que proibiu Agentes de Tributos Estaduais de nível médio de exercer novas funções de nível superior, passaria a valer a partir da publicação da ata do julgamento ocorrido em 1º/02/2024.

No julgamento de mérito, prevaleceu, pois, o voto do Ministro Alexandre de Moraes, segundo o qual as novas atribuições são todas relacionadas com formação em curso superior, pois dizem respeito ao exercício de atividades de planejamento, coordenação e constituição de créditos tributários. Para o ministro, o exercício dessas funções pelos antigos agentes violaria a regra constitucional do concurso público.

Tal decisão reitera que apenas servidores aprovados em concurso público com as novas exigências poderiam exercer as funções do cargo, mas mantém a validade dos atos praticados pelos Agentes de Tributos Estaduais que ingressaram no cargo antes de 2002.

Desta maneira, em resumo, entendeu o STF que a nova legislação passou a exigir nível superior como requisito para acesso ao cargo e estabeleceu funções típicas de Auditor Fiscal. Assim, os agentes de nível médio que ingressaram na carreira antes das mudanças não poderiam exercer essas funções, pois estaria configurada burla à regra constitucional do concurso público.

A decisão estabeleceu que apenas servidores aprovados em concurso público com as novas exigências possam exercer as funções do cargo, ficando mantida a validade dos atos praticados pelos agentes que ingressaram no cargo antes de 2002.

Por tais razões, não acolho o argumento defensivo.

Outro argumento diz respeito a alegação de cerceamento do direito de defesa da empresa, tendo em vista que na infração 04, existe discrepância entre a acusação (recolhimento a menor de Antecipação Parcial) e o relatório tomado pela Autuante como demonstrativo (crédito a maior).

A questão a ser analisada, o será na ótica jurídica de que o princípio “*não há nulidade sem prejuízo*” (*pas de nullité sans grief*) está previsto no Código de Processo Civil (CPC) que como sabido, se aplica subsidiariamente ao Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia, em seu artigo 180.

Isso significa que não se deve declarar a nulidade de um ato se não houver prejuízo para as partes. E a Autuante, não somente formulou, como de igual forma, embasou todo o lançamento, tendo como base, unicamente, os relatórios emitidos pela Central de Operações Especializadas (COE), como afirmado em sua informação fiscal.

Sobre o direito de defesa, entende Dirley da Cunha Júnior (Curso de Direito Constitucional, Editora Jus Podium; p. 677): “*Tais garantias (ampla defesa e contraditório) completam e dão sentido e conteúdo à garantia do devido processo legal, pois seria demasiado desatino garantir a regular instauração formal de processo e não se assegurar o contraditório e a ampla defesa àquele que poderá ter a sua liberdade ou o seu bem cerceado; ademais, também não haveria qualquer indício de razoabilidade e justiça numa decisão quando não se permitiu ao indivíduo às mesmas garantias e da ampla defesa.*

*São, assim, garantias que se casam numa união indissolúvel*”.

Analizando a mídia acostada pela Autuante à fl. 44, verifico que a mesma contém apenas e tão somente tais relatórios que se apresentam como sintéticos, sem qualquer correlação com as Notas Fiscais onde se constatariam os fatos que compõem a acusação, bem como uma relação de Notas Fiscais Eletrônicas, sem qualquer ordem ou indicação quando a quais das infrações pertenceriam, ou como foi calculado o imposto tido como devido, o que já denota um claro cerceamento do direito de defesa do contribuinte, além do que, consta uma relação de pagamentos, bem como um “*Relatório Mercadorias com Crédito Máximo Admitido Restringido pela Legislação*”, sem qualquer vinculação com nenhuma das imputações atribuídas ao contribuinte.

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 a Autuante esclarece serem valores subtraídos do “Relatório COE”.

Ao seu turno, os relatórios da COE que embasariam o lançamento, segundo a própria Autuante, nada mais são do que documentos gerenciais, orientadores para o desenvolvimento do trabalho fiscal, mera listagem de notas fiscais com diversos dados, não podendo o julgador avaliar a correta 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 corretteza 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 com 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 galgar várias etapas até que chegue nesta fase, e para que o contribuinte, que em tese foi de encontro a 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, a 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, ainda mais não oportunizada a apresentação dos corretos demonstrativos, em sede de informação fiscal, não o fez, eximindo-se de sua obrigação funcional.

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

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 nos artigos 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF/99, segundo os quais é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator e os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa, diante da fragilidade dos elementos de prova da acusação trazidos pela Autuante, representado pela falta de demonstrativos analíticos das infrações, além dos diversos erros cometidos e devidamente indicados no presente voto cabalmente a defesa da empresa autuada.

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 comprehensiva, 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 CJFs nºs 0386-11/14, 0373-11/13 e 0305-12/14, dentre muitos outros.

Tais fatos e elementos acima relatados, sem sombra de dúvidas, cercearam o lídimo exercício do direito de defesa do contribuinte.

Em reforço a esta afirmativa, diante da conversão do feito em diligência para a Autuante, como o fito de que a mesma apresentasse demonstrativos analíticos, esta, simplesmente pede que seja designado outro servidor para tal, o que demonstra, no mínimo, que não teria condições de o fazer, ainda que os autos lhe fossem encaminhados em 29/03/2018 (fl. 361) e somente em 05/06/2023, ou seja, mais de cinco anos depois, fosse prestada tal “informação fiscal” (fl. 361-B).

A respeito, segundo, Humberto Theodoro Júnior (Nulidades no Código de Processo Civil (AS). Revista de Direito Civil N° 1 Set-Out/99, p. 136), *“A nulidade processual é a privação de efeitos imputada aos atos do processo que padecem de algum vício em seus elementos essenciais e que, por isso, carecem de aptidão para cumprir o fim a que se achem destinados”*.

Nestes termos, assim prevê o artigo 283 do CPC:

*“Art. 283. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo ser praticados os que forem necessários a fim de se observarem as prescrições legais.*

*Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados desde que não resulte prejuízo à defesa de qualquer parte”.*

Temos então que o processo seria apenas um meio para alcançar a proteção de determinado direito violado no mundo real, denominado como o princípio da instrumentalidade das formas. Assim, em que pese à existência de nulidade, o Código autoriza a validade do ato se esse atende a finalidade legal e não traz prejuízo às partes. Não é o que percebo no presente caso.

E mais: lembro o teor da tese firmada no Tema 625 do STJ, no sentido de que *“A ausência de conteúdo probatório eficaz a instruir a inicial, conforme determina o art. 283 do CPC, implica a carência de pressuposto de constituição e desenvolvimento válido do processo, impondo sua extinção sem o julgamento do mérito (art. 267, IV do CPC) e a consequente possibilidade de o autor intentar novamente a ação (art. 268 do CPC), caso reúna os elementos necessários à tal iniciativa”*.

E tal carência de pressuposto de constituição e desenvolvimento válido do processo se apresenta com solar clareza, advinda de uma leitura dos elementos coligidos aos autos pela Autuante, e que serviriam de conteúdo probatório, para firmar e embasar a constituição do crédito tributário: uma massa de elementos, sem qualquer nexo e correlação e sem qualquer vinculação entre si, com os fatos contidos na acusação, inclusive um desconexo relatório relativo a crédito fiscal, quando sabido que a apuração do imposto devidos pelas empresas optantes pelo Regime do Simples Nacional não está atrelado a qualquer hipótese de uso de crédito fiscal, e sim, de receita bruta.

O próprio diligente designado para o cumprimento da diligência, de forma clara, demonstra a sua dificuldade em prestar a informação fiscal requerida, ao apenas abordar escassos documentos fiscais listados pelo contribuinte e que embasariam a sua tese defensiva, o que também concorre para o raciocínio ora desenvolvido.

Descabe, pois, autuação lastreada em relatórios gerenciais, sem qualquer vinculação de produtos,

documentos fiscais, recolhimentos e demonstrativos sintéticos e genéricos sem qualquer vinculação entre si, num emaranhado de elementos sem conexão ou vinculação determinada, deixando a cargo do sujeito passivo montar este verdadeiro “quebra cabeças”, o que não só dificulta, mas sobretudo, impede de defender-se de forma eficaz das acusações impostas.

Isso porque os atos processuais contaminados de nulidade absoluta, tais como considero os do presente feito, tem a categoria de ato processual, não sendo simples fatos, vez estarem grandemente afetados em sua formação, razão pela qual a lei os priva de produzir efeitos.

Vez estar comprovada a nulidade, cabe ao julgador invalidá-lo, inclusive de ofício, ante a presunção de prejuízo jurídico na inobservância da forma traçada para a sua prática, e não se trata aqui de mero ato de forma, mas sim, de objeto, conteúdo, ressalto.

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, uma vez comprovado o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, como descrito no corpo do presente voto.

No âmbito administrativo, em suporte ao entendimento ora firmado, posso mencionar decisão do CARF, no Acórdão 105-14.703, de 16/09/2004, julgado na Quinta Câmara do Primeiro Conselho, do qual destaco o seguinte trecho:

*“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ARTS. 9º E 10º, III, DO DECRETO N. 70.235/72 - INOBSERVÂNCIA - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA -NULIDADE - É nulo o auto de infração que não indica a metodologia utilizada pela Fiscalização para apurar o crédito tributário, a qual só vem a ser indicada pela decisão recorrida, inviabilizando, assim, a apresentação de defesa eficaz pelo contribuinte. Decretação de nulidade da autuação que se impõe, nos termos do art. 59 do Decreto n. 70.235/72”. (Grifei).*

E mais: destaco o teor da Súmula nº 473, do STF, de seguinte teor:

*“A administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.*

Esta Súmula consagra o poder de autotutela da Administração Pública ao conferir a ela o poder de declarar nulos os seus próprios atos, quando da constatação de ilegalidade, ou então de revogá-los, sob a égide dos critérios de oportunidade e conveniência, o que se propõe neste momento.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seu advogado, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do 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 nº 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 cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam o sentido, não se podendo alegar qualquer cerceamento do direito de defesa ou nulidade processual.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº 222560.0001/17-1 lavrado contra **AUGUSTO GUILHERME FREIRE DE BRITTO JÚNIOR -EPP.**

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 26 de fevereiro de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR

