

A. I. N° - 222829.3000/16-0  
AUTUADO - SWEET BAHIA CAFÉ COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. - ME  
AUTUANTE - ADÉLIA HELENA RIBEIRO ESTEVEZ  
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/05/2025

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0088-06/25-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, além da não entrega do Relatório TEF Diário ao sujeito passivo, faltando, pois, dados essenciais para o entendimento das infrações e os cálculos efetuados, não tendo a autuante devidamente 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. Declarada a nulidade do lançamento. Prejudicado o pleito para realização de perícia. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de julho de 2016 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 177.335,82 bem como multa de 75%, pela constatação das seguintes infrações:

**Infração 01. 017.002.001.** Efetuiu recolhimento a menor de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, implicando, desta forma, em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou de alíquota aplicada a menor, ocorrência constatada nos meses de agosto e setembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015.

**Infração 02. 017.003.016.** Omissão de saída de mercadorias tributadas, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento efetuado com cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por Instituição Financeira ou Administradora de Cartões – sem dolo, no montante de R\$ 10,29, ocorrência constatada em maio de 2015.

A empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 58 a 94, na qual, através de seus advogados, esclarece, inicialmente, se dedicar ao comércio varejista específico do café, no que tange a torrefação e moagem, serviço de alimentação para eventos e recepções (bufê, comércio de máquinas e equipamentos para uso industrial e comercial), bem como partes e peças, aluguel de máquinas e equipamentos comerciais e industrial, sem operador, sendo empresa tradicional e respeitada em seu ramo de atividade, e sempre primou pelo regular cumprimento de suas obrigações, notadamente no tocante ao recolhimento de impostos.

Pontua ser a peça de defesa tempestiva, e alega, a título de preliminar, que entre os vários direitos e garantias consagrados pela Constituição Federal de 1988 está o direito de petição ao Poder Público em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder. Esse direito constitucional se harmoniza com o princípio do devido processo legal (*due process of law*), desdobrando-se no direito à ampla defesa e ao contraditório.

Tais direitos estão previstos no art. 5º, incisos XXXIV, “a” e LV da CF/88, sendo considerados “cláusulas pétreas”, núcleo imutável da Constituição, ou seja, não passíveis de alteração por intermédio de emendas constitucionais, nos termos do artigo 60, § 4º da mesma Carta Magna, transcritos.

Especialmente na presente esfera jurídico-tributária estadual, diz constituir-se meio idôneo para suspender a exigibilidade do crédito tributário a apresentação de impugnação/justificativa administrativa, aplicando-se a regra do artigo 151, III do CTN, copiado em seu texto, e que diante disso, necessário se faz a declaração da suspensão de exigibilidade do suposto “crédito tributário”, para todos os fins de direito, especialmente, a obtenção de Certidão de Regularidade Fiscal, tudo nos termos do artigo 206 do CTN, o que desde já se requer, sob pena de aviltamento aos preceitos constitucionais presentes nos artigos 5º, LV e 146 da Lei Maior.

A seguir, passa a discorrer acerca do procedimento administrativo, conjunto de formalidades que devem ser obrigatoriamente seguidas pela Administração Pública para a prática e validade de certos atos administrativos, e sendo assim, todo e qualquer procedimento de fiscalização tributária consiste em procedimento administrativo, onde a observância de todas as formalidades legalmente estabelecidas consubstancia verdadeira expressão da segurança jurídica e da proteção à liberdade dos administrados.

Anota que nesse sentido, o legislador estadual preocupou-se em particularizar todos os elementos que devam constituir e integrar a ação fiscal da Secretaria da Fazenda, dentre eles os requisitos indispensáveis para lavratura do Auto de Infração, consoante prescreve o artigo 39 do Decreto nº 7.629/99, igualmente transcrito, com destaque para os incisos IV e VI.

Fala bastar uma breve observação ao Auto de Infração, para que se verifique que estão ausentes exatamente dos seguintes elementos obrigatórios, posto que prescritos em norma tributária: o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato; a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela; indicação da base de cálculo e da alíquota de ICMS utilizadas na lavratura da peça de acusação; outras ocorrências ou informações consideradas úteis para esclarecimento da ação fiscal, e o presente Auto de Infração lhe sonegou as informações indispensáveis ao exercício de sua ampla defesa, ao deixar a autuante de informar como se chegou a base de cálculo, quais notas fiscais foram utilizadas, o demonstrativo do débito e etc., bem como explicar a base de cálculo ao caso concreto, conforme prescreve o artigo 39 do RPAF/99.

Aponta ser a observância de tais formalidades indispensável para o contribuinte conhecer a amplitude e a extensão da fiscalização efetuada, bem como conhecer o resultado da ação fiscal e sem saber exatamente do que está sendo acusado, não é possível a sua defesa de forma efetiva e completa, invocando o artigo 2º combinado com o artigo 18, ambos do RPAF/99.

Destaca ser a atividade do Agente Fiscal plenamente vinculada à lei, devendo adequar-se a esta perfeitamente, se apegando à doutrina de Hugo de Brito Machado, em amparo a tais argumentos, e sendo vinculada a atividade do agente fiscal à lei, e se esta determina formalidade legal a ser atendida, inclusive expressamente determinando que a Autoridade Julgadora declare nulo o processo em que tais formalidades sejam desconsideradas, é lógica a necessidade de que essas normas procedimentais, isto é, o artigo 39 do Decreto nº 7.629/99, serem inteiramente respeitadas, diante do fato do referido termo não estar revestido da forma prescrita em Lei, tudo nos moldes do “RICMS/99”, artigos 2º e 18.

Diz, ainda, que da análise da autuação, verifica que houve violação direta a Resolução CGSN nº 30/2008, uma vez que não foi atendida a oportunidade de retificação da suposta irregularidade ou omissão, diante do comando inserido no artigo 17 da mencionada Resolução, reverbera que deve a autoridade fiscal intimar o contribuinte para prestar esclarecimento quando da existência de incorreções ou omissões, transcrito.

Aduz que, verificada a existência de erro, conforme alertado pela autuante, deveria a mesma ter

intimado a defendente para prestar esclarecimentos, e não simplesmente autuar primeiramente, não lhe sendo dada a oportunidade quando observado a existência de suposto erro de informação em sua escrita fiscal, e diante disso, entende deva o lançamento ser julgado nulo para que a empresa seja intimada a prestar esclarecimentos quanto ao possível equívoco em sua contabilidade.

No mérito, enumera os Códigos Fiscais de Operações e de Prestações – CFOP utilizados nas suas operações empresariais, passando a discorrer acerca de que para fins de aplicação do Simples Nacional, considera-se receita bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, e partindo dessa premissa, a alíquota aplicada será determinada mediante as constantes nas tabelas anexas da Lei Complementar nº 123/06, no seu caso, Anexo I.

Esclarece que somada a base de cálculo e encontrada alíquota, será necessário segregar as notas fiscais de saída (venda) que, basicamente, geraram entrada monetária, ou seja, o que efetivamente resultou em receita para empresa, e assim, separadas as notas fiscais de saída (venda) que geraram receita, e somando-as, do resultado alcançado aplicasse a alíquota encontrada na tabela anexa à Lei Complementar através da receita bruta calculada.

Traz como exemplo o mês de julho de 2014, através de tabela com os CFOP 5101 e 6101, anota as vendas de ICMS. De igual forma, enumera as vendas com os CFOP 5401 e 6401 no mesmo período, alega que somados os valores totais das duas planilhas, com o que efetivamente gerou venda, sendo este o que faz incidir a alíquota de ICMS, resulta o valor de R\$ 93.552,93, valor esse que consta do Extrato do Simples Nacional (DAS), conforme documentos constantes na mídia anexa. Faz o mesmo com o mês de março de 2015, anotando que se forem somados o total das planilhas destacadas acima, se tem R\$ 94.811,96, que conforme declaração Extrato do Simples Nacional, este foi o valor declarado, sendo este também o valor especificamente de vendas e base de cálculo para recolhimento do ICMS devido.

Frisa que, os outros CFOP que estão utilizados, conforme ilustrado mais acima, dizem respeito a prestação de serviço, devolução de produto, retorno comodato, remessa brinde, amostra grátis, remessa exposição/feira, remessa mercadoria consignada e etc., ou seja, os códigos fiscais supramencionados não podem fazer composição da base de cálculo do ICMS, visto que não resultam em receita e demonstrada a correta escrita fiscal por sua parte, não há que se falar em erro de informação que resulte recolhimento a menor de ICMS.

Passa a seguir a demonstrar outros pontos de evidenciam a insustentabilidade da presente fiscalização, a começar pelo argumento de que a sua contabilidade foi realizada de maneira apropriada, utilizando somente o CFOP de venda, que, portanto, resultaram em venda e/ou transferência de titularidade do bem para assim aplicar a alíquota encontrada no que tange ao ICMS devido, entretanto, conforme se notará e será requerido mais adiante, a presente autuação, caso seja mantida, necessita passar por perícia fiscal, visto as inconsistências e obscuridades que colocam em dúvida os cálculos da fiscalização e que, por si só, provocam violação ao direito de ampla defesa e contraditório da Impugnante.

Indica que no “Anexo 2 – Cálculo da Receita Apurada” o cálculo realizado pela autuante para alcançar a “receita parcial com emissão de documentos fiscais” (Coluna I) fez incidir em duplicidade a receita de prestação de serviço (Coluna E), diante do fato de que para achar o “DBC – Diferença de Base de Cálculo” (Coluna H), foram somados os valores de “Receita com emissão de documentos fiscais” (Coluna F) mais “Receita de Prestação de Serviços” (Coluna E), e desse somatório, subtraiu o valor de “Receita Declarada pela empresa” (Coluna G), e na “Receita Declarada pela empresa” constante no cálculo, já se encontra o valor de prestação de serviço que fora declarado e recolhido anteriormente, trazendo de modo exemplificativo, o “Anexo 2” do ano de 2014.

Conclui dos valores apontados acima que, ao calcular a fórmula (Coluna F+E-G) para se chegar a



“diferença de base de cálculo” (Coluna H) a Ilma. Fiscal fez incidir em duplicidade o valor de prestação de serviço, e tomando como exemplo janeiro/2014 o valor declarado de R\$ 105.129,05 já é somatório de receita de venda (R\$ 87.361,92) com o valor de serviço R\$ 17.767,13, e tal cálculo se repete por toda escrita fiscal realizada no presente Auto de Infração.

Com base nisso, tem-se que com duplicidade de valores, houve a majoração indevida da receita (Coluna I) constante no “Anexo 2” da fiscalização, e por tais razões, entende que os equívocos existentes na fiscalização não podem passar despercebidos e que são resultantes do suposto equívoco cometido pela empresa, o que reforça a necessidade de ser deferida a perícia fiscal que será formulada mais adiante.

Conforme demonstrado em tópico anterior, diz que elencou os CFOP utilizados para comercialização do seu objeto social, e, portanto, restou comprovado ter alcançado os valores de base para incidência de alíquota de ICMS, o que foi a mesma perspectiva da autuante, isso porque para achar a base de cálculo de incidência da alíquota de ICMS, deu-se a entender que a Ilma. Fiscal fez incidir a totalidade de Notas Fiscais de saídas emitidas.

Essa manobra utilizada, fez com que a escrita fiscal da Impugnante majorasse ao ponto de se concluir pelo recolhimento a menor de ICMS, não se podendo admitir a composição na base de cálculo de ICMS de valores que não são efetivamente receita, trazendo a título exemplificativo, no mês de janeiro/2014, a Ilma. Fiscal somou a totalidade de notas fiscais emitidas pela Impugnante, no valor de R\$ 164.889,65 e em cima desse valor, fez incidir a suposta alíquota de 3,45%, ou seja, total absurdo, vez que os CFOP que estão utilizados pela empresa, conforme ilustrado mais acima, de prestação de serviço, devolução de produto, retorno comodato, remessa brinde, amostra grátis, remessa exposição/feira, remessa mercadoria consignada e etc., não podem compor a base de cálculo do ICMS, conforme previsão contida no artigo 2º da Resolução CGSN Nº 94/2011 (transcrita).

Sendo assim, aduz merecer ser revisada ou retificada a fiscalização realizada, uma vez que os argumentos até aqui apontados demonstram ser insustentáveis as conclusões feitas pela autuante.

A seguir, aborda que ao fazer uma comparação com o “demonstrativo de débito” e o “anexo 3” dos cálculos, foram encontradas divergências que colocam em dúvida e a necessidade de correção ou refazimento dos cálculos executados pela autuante, como por exemplo, no “demonstrativo de débito” existem valores de base de cálculo que não constam nos anexos que apuraram as receitas.

Anota que ao cruzar as informações existente no demonstrativo do Auto de Infração com os anexos (composição do cálculo), não encontra esses valores lançados como base de cálculo, questionando como se chegou à base de cálculo de R\$ 9.376,56 (setembro/2012), e onde está essa conclusão, e qual Anexo? Ela mesmo responde que as respostas para as indagações acima inexistem, pois não foi apresentada em uma planilha (anexos) sequer os valores colocados no demonstrativo de débito como base de cálculo do imposto.

Noutra ponta, verifica divergências de valores apresentados no “Demonstrativo de Débito” com os “Anexos 03” dos cálculos, exemplificando no ano de 2015, onde, no mês de maio, por exemplo, se tem no “anexo 3” o valor de R\$ 170.945,29 e no “demonstrativo de débitos” se tem, para o mesmo mês, o valor de R\$ 171.205,82. Já em agosto do mesmo ano, se tem no “anexo 3” o valor de R\$ 191.880,10 e no “demonstrativo de débito” se tem o valor de R\$ 273.650,13, questionando o motivo dessas divergências, ou o que deixou se computado, ou ainda, porque teve computado a maior?

Fala, também, a duplicidade do mês de setembro, onde um no valor de R\$ 96.294,67 e outro no valor de R\$ 93.550,30 sem qualquer explicação plausível, e portanto, foi totalmente pega de surpresa e nem mesmo pode se defender por completo diante de tais fatos que jogam por terra todo o embarço fiscal realizado.

Menciona mais um fato que entende demonstrar a insustentabilidade da fiscalização realizada, que necessitada de conclusões mais detalhadas ou mesmo de perícia fiscal, conforme será requerido mais a frente, para que o direito da ampla defesa e do contraditório da Impugnante não

seja tolhido, qual seja, a ampliação da base de cálculo que ultrapassaram os limites de receita bruta do Simples Nacional.

Tal fato se verifica na planilha “anexo 3” do ano de 2015 que, a autuante, na ânsia de decompor a sua contabilidade, acabou por exceder os limites de receita bruta das empresas que compõem o Simples Nacional, conforme disposição contida no artigo 2º da Resolução CGSN nº 94/2011 e artigo 3º da Lei Complementar nº 123/06, ou seja, se levar em estrita risca os cálculos realizados, a partir de maio/2015 não mais estaria sob o reduto da legislação que dispõe tratamento diferenciado do Simples Nacional, o que não parece ser plausível que alguns supostos erros de informações fiscais, se porventura realmente existirem, mais que duplicarem ou até mesmo, em algumas ocasiões, triplicarem a sua receita bruta mensal, arremata.

Expõe ser improvável, por exemplo, que em dezembro/2015 o acumulado do período anterior sair do montante de R\$ 2.828.408,32 (dois milhões, oitocentos e vinte e oito mil, quatrocentos e oito reais e trinta e dois centavos) para a incrível quantia de R\$ 5.186.653,13 (cinco milhões, cento e oitenta e seis mil, seiscentos e cinquenta e três reais e treze centavos), o que só demonstra a necessidade de ser revisto todo o demonstrativo de débito lançado e isso somente será desmistificado por meio de perícia fiscal, sendo necessário, para tanto, o deferimento de tal medida, conforme será reiterada no tópico seguinte e os pedidos.

Destaca que um dos princípios que norteiam o processo administrativo é o da verdade material ou verdade real, o qual determina ao Julgador o dever de pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma, e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado, sendo o princípio específico do processo administrativo e contrapõe ao princípio do dispositivo, próprio do processo civil. Este atributo particular do processo administrativo decorre do próprio fim visado com o controle administrativo da legalidade, eis que não havendo interesse subjetivo da administração na solução do litígio, é possível o cancelamento do lançamento baseado em evidências trazidos aos autos após a inicial, transcrevendo doutrina, representada por Hely Lopes Meirelles.

Fala ter-se como certo o fato de que não ocorreu a necessária apuração fiscal que comprovasse a ocorrência de qualquer tipo de irregularidade e, se ocorreu, houve obscuridades e irregularidades no demonstrativo de cálculo apresentado, ao ponto de macular o seu direito de defesa, e o que se busca no processo administrativo é a verdade material. Para efeitos de prova, serão consideradas todas as provas e fatos, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, mesmo que não tenham sido alegados ou declarados, desde que sejam provas lícitas. Cópia ensinamento de Paulo Bonilha.

Aduz que as faculdades fiscalizatórias da Administração Tributária devem ser utilizadas para que se revele a verdade material e o seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do processo administrativo, constituindo dever inarredável da Administração Pública, a averiguação da existência do fato jurídico a fim de garantir a segurança do ato administrativo do lançamento tributário, trazendo escólio de Ives Gandra Martins.

Roga seja deferido o pedido de perícia fiscal com o objetivo de persecução da verdade real e averiguação se de fato houve ou não infringência da legislação tributária por parte da Impugnante e se realmente os cálculos apresentados condizem com a verdade, tendo em vista que a autuação foi realizada exclusivamente pela análise dos livros (entrada/saída), notas (entrada/saída) e arquivos MFD-ECF (cupom fiscal), recebidos para fiscalização elaborada pela nobre Agente de Tributos, comparando-os (‘cruzamento’) com os sistemas da SEFAZ-BA, por meio da qual “constatou” que supostamente houve erro nas informações que resultaram no recolhimento a menor de ICMS.

Entretanto, anota que, conforme visto alhures, houve obscuridade, incongruências e omissões que resultaram em exagero do cálculo que desconfigurou toda a sua contabilidade, fazendo inserir valores que não são receitas para incidência do ICMS, bem como por duplicar quantias, deixar de compor nos cálculos os valores das declarações retificadoras e etc., razão pela qual pugna pelo

deferimento do pedido de realização de perícia fiscal a fim de constatar se de fato ocorreram equívocos nas informações fiscais que resultaram em recolhimento a menor do ICMS.

Volta a discorrer do princípio da verdade material, o qual diz decorrer do princípio da legalidade, determina que *“a Administração não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes”*, se estribando nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo e Alberto Xavier, mencionado o fato do Decreto nº 7629/99 nos artigos 2º, 123, § 3º e 145 consagrar a possibilidade de realização de perícia técnica em nome do princípio da verdade material, consoante transcrições.

Assevera serem a ampla defesa e o contraditório, matérias de direito e garantia individual, cláusulas pétreas, sendo inadmissível toda e qualquer forma de tolhê-los. A não garantia de princípio constitucional viola diretamente direito fundamental do contribuinte, tornando todo o processo administrativo passível de anulação, trazendo Decisão do TRF da 5ª Região, no AGTR 76190 CE 2007.05.00.020564-0. Relator: Desembargador Federal Marcelo Navarro. 4ª Turma. Julgado em 08/07/2008. Fonte: Diário da Justiça - Data: 28/07/2008 - Página: 207 - Nº: 143 - Ano: 2008.

Finaliza, solicitando que a Impugnação seja recebida com suspensão de exigibilidade do montante discutido, por aplicação imediata dos artigos 151, III e 206 do CTN, especialmente para fins de obtenção de Certidão de Regularidade Fiscal Estadual, bem como, seja acatada a preliminar de nulidade absoluta da autuação fiscal, em face da ocorrência de irregularidades no Auto de Infração devidamente apontadas nessa Impugnação, pondo fim ao Auto de Infração sem análise do mérito (artigo 2º combinado com o artigo 18, ambos do Decreto nº 7629/99).

Acaso ultrapassada a preliminar, que seja julgado improcedente o Auto de Infração, tendo em vista que utilizou corretamente a base de cálculo de ICMS, além de, subsidiariamente, caso não acatadas as preliminares esposadas na presente impugnação, bem como sua improcedência, em nome do princípio da verdade material e da economia processual e em observância à jurisprudência deste Tribunal Administrativo, com fulcro nos artigos 82, § 2º e 85 da Lei nº 12.670/96 e artigo 30 do Decreto nº 25.468/97, roga pelo deferimento do pedido de perícia fiscal, a fim de verificar as inconsistências, obscuridades e equívocos na fiscalização, e demais arquivos a serem disponibilizados devido ao seu volume, e acaso deferida a perícia fiscal requerida, elabora a sua quesitação, ressaltando que, informará mais adiante a qualificação do seu assistente técnico.

Informação fiscal constante às fls. 117 e 118 esclarece, após descrever as acusações e infrações, que se exige o recolhimento a menor de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), implicando, desta forma, em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou de alíquota aplicada a menor (infração 01), e omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento efetuado com cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por Instituição Financeira e Administradora de Cartões, sem dolo (infração 02).

Inicialmente constata, após uma simplória análise da peça defensiva, que os argumentos apresentados pela autuada são meramente protelatórios, não têm nenhum fundamento, além de não apresentarem nenhum fato novo que justifiquem tamanhas irregularidades tributárias.

No mérito, ressalta que a fiscalização realizada foi respaldada dentro das normas tributárias pertinentes, estando assim, acobertada dentro da mais absoluta legalidade, prevista no nosso ordenamento jurídico, inclusive, a Constituição Federal, CTN, RICMS/BA e Legislação do Regime Simplificado Nacional - Simples Nacional.

Observa, ainda, que a defesa da autuada não traz aos autos provas capazes de elidir o feito fiscal e que sustentem as suas frágeis alegações postas na peça defensiva, não sendo apensados aos autos as provas necessárias e suficientes capazes de sustentá-las, não apontando de forma concreta, específica e objetiva quaisquer erros, falhas e/ou inconsistências em valores e/ou cálculos do levantamento fiscal, que resultou na apuração do ICMS.



Anota que no momento da fiscalização, as informações inseridas no sistema AUDIG, foram captadas no sistema de Nota Fiscal Eletrônica, e diante disto, foi realizado cruzamento entre as notas emitidas e as informações prestadas a Receita Federal do Brasil pela autuada através da DASN.

Quanto ao questionamento do CFOP, informa que todas as Notas foram inseridas, só que no sistema AUDIG, as mercadorias da substituição tributária são excluídas vez que a proporcionalidade aplicada chega até 90%, e por outro lado, o valor histórico maior no Auto de Infração, trata-se de recolhimento a menor do ICMS, bastando se observar nos relatórios AUDIG, que os valores informados pela autuada a Receita Federal do Brasil através da DASN, e os valores em Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pela autuada, existe uma enorme divergência, resultando assim, em uma omissão de receita, consequentemente ICMS omissão de recolhimento a menor.

Por fim, mantém na sua integralidade o Auto de Infração, devendo ser julgado totalmente procedente, por ser de direito e justiça.

Em 01 de junho de 2017, o feito foi convertido em diligência (fls. 124 a 127), com o fito de que a autuante, ou estranho ao feito designado pela autoridade competente prestasse nova informação fiscal, enfrentando e se posicionando em relação a todos os aspectos defensivos apresentados, bem como entregar a empresa autuada os Relatórios TEF diários, bem como os Relatórios analíticos das infrações.

Atendida tal solicitação, deveria a Inspetoria cientificar a autuada do resultado da diligência, oportunidade na qual entregaria, mediante recibo a ser acostado ao processo, cópia do resultado da diligência, de todos os demonstrativos que viessem a ser elaborados e desta solicitação, reabrindo para o contribuinte o prazo regulamentar de sessenta dias para defesa.

A autuante às fls. 133 a 135, em cumprimento à diligência requerida, em 20/03/2019, inicialmente reitera que os argumentos apresentados pela autuada são meramente protelatórios, não têm nenhum fundamento, além de não apresentarem nenhum fato novo que justifiquem tamanhas irregularidades tributárias, e que as preliminares de impugnação e nulidade inseridas na defesa são totalmente descabidas.

Ressalta que a fiscalização realizada foi respaldada dentro das normas tributárias pertinentes, estando acobertadas da mais absoluta legalidade prevista no ordenamento jurídico.

Observa não ter a defesa trazido aos autos provas capazes de elidir a acusação fiscal e que sustentam as suas frágeis alegações.

Nota, das arguições defensivas, não terem sido trazidos aos autos as provas suficientes e necessárias capazes de sustentá-las, não apontando de forma concreta, específica e objetiva, quaisquer erros, falhas e/ou inconsistências em valores e/ou cálculos do levantamento fiscal, que resultou na apuração do ICMS exigido no lançamento.

Fala ter a empresa sido indicada para fiscalização, tendo em vista que as suas vendas estavam divergindo grandemente das declarações prestadas no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional da Receita Federal do Brasil.

Considerando que no exercício de 2013, as vendas realizadas pela empresa foram de R\$ 2.323.913,26, enquanto as declarações prestadas, totalizaram R\$ 1.303.979,68 (fl. 18).

Já no exercício de 2014, indica que as vendas realizadas foram de R\$ 2.568.756,92, ao passo que foram declarados no PGDAS receitas de R\$ 1.295.524,43 (fl. 27).

De igual maneira, em 2015, certifica que as vendas efetuadas pela autuada montaram R\$ 3.582.702,39, enquanto foram declarados no PGDAS vendas de R\$ 2.523.346,92 (fl. 36).

Indica que a divergência total da base de cálculo para os exercícios de 2013, 2014 e 2015 foi de R\$ 5.122.851,03, como pode ser observado nos relatórios de fls. 18, 27 e 36, (Notas Fiscais Emitidas-B e Receita Total Declarada- DASN-G).

Informa, ainda, que todas as vendas foram efetuadas com emissão de Notas Fiscais Eletrônicas, tendo o Sistema AUDIG excluído qualquer outra operação que não esteja com o CFOP adequado, razão pela qual as Notas Fiscais com CFOP de retorno, substituição em garantia, remessa para troca, prestação de serviço ou qualquer outra, terem sido excluídas da base de cálculo.

Frente a peça defensiva e o queixume da autuada no que diz respeito a composição da base de cálculo e majoração, argumenta bastar se observar os relatórios de fls. 18, 27 e 36, (Notas Fiscais Emitidas-B e Receita Total Declarada- DASN-G), subtrair os valores que encontrará R\$ 5.122.851,03 em divergência através do Sistema AUDIG, ferramenta oficial da SEFAZ para fiscalizar as empresas enquadradas como optantes do Simples Nacional.

Registra que ao longo dos anos, a autuada vem cometendo irregularidades tributárias certamente para fugir do “não pagamento correto” do ICMS Simples Nacional, com nítida intenção de não ser alcançada pelo Fisco.

Esclarece que no Sistema AUDIG são inseridas todas as informações fornecidas pela autuada e outras constantes no Sistema da SEFAZ, sendo o cruzamento das informações/batimento feito através das Notas Fiscais de Entrada, para que o Sistema AUDIG determine a proporcionalidade devida das mercadorias com Substituição Tributária, conforme relatórios constantes do feito (fls. 08, 17, 26 e 35).

Em relação aos TEF diários chama atenção para o Relatório AUDIG para os anos de 2012, 2013 e 2014, não existe informação (fls. 08, 17 e 26), existir apenas o valor de R\$ 260,50 (fl. 35).

Quanto ao relatório analítico das infrações, diz estarem nas fls. 15 e 16, 24 e 25, 33 e 34 e 42 e 43 dos autos.

Aponta desconhecer a autuada também o RICMS, bem como a legislação do Simples Nacional, ao pedir a nulidade e improcedência do Auto de Infração.

Argumenta que se assim não for o entendimento, deve ser o Auto de Infração encaminhado à ASTEC, órgão vinculado ao CONSEF.

Por fim, solicita que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente.

A autuada foi cientificada através de seus advogados, do teor da informação fiscal, por meio de Aviso de Recebimento (fls. 139 e 140), se manifestando às fls. 142 a 151.

Ali, inicialmente reprisa os termos do Auto de Infração, bem como as arguições defensivas e outros fatos ocorridos na instrução processual, aduzindo que ao que parece, diante dos termos da nova informação fiscal prestada, a autuante ataca a empresa apenas por não ter conseguido encontrar argumentos idôneos capazes de ilidir os termos da impugnação.

Repete, então, as argumentações defensivas apresentadas, inclusive o fato de não ter sido observado pelo Fisco o teor do artigo da Lei Complementar nº 123/06 que leva em consideração apenas, para a formação da base de cálculo, as Notas Fiscais de Vendas de Mercadorias e/ou Prestação de Serviços que acarretam entrada de receita para a empresa, sendo que outros CFOP não devem ser considerados para a formação da base de cálculo do ICMS, por não se constituírem em ingressos de receitas.

Esclarece ter apresentado documentos fiscais anexados em mídia, que lograram êxito em demonstrar que não houve qualquer erro de informação que resultasse em recolhimento a menor de ICMS, na medida em que enumeram a totalidade de Notas Fiscais emitidas pelo contribuinte, com especificação do CFOP que resultaram em receita ou não.

Revela sua dificuldade em exercer o contraditório, diante do fato do lançamento não estar instruído com os elementos e documentos indispensáveis à compreensão da base de cálculo e o montante do débito apontado como devido.

Reitera a nulidade do lançamento, bem como, em relação ao mérito, aponta que no cálculo efetuado pela autuante já está embutido o valor da prestação de serviços declarado e recolhido



anteriormente pela empresa.

Apresenta demonstrativo, no sentido de provar que no cálculo que resultou na autuação, há a incidência de duplicidade de receitas relativas a prestação de serviços, bem como a inclusão indevida de Notas Fiscais cujos CFOP não integram a base de cálculo para incidência do pacote de tributos do Simples Nacional.

Apresenta exemplos numéricos relacionados aos equívocos que assegura foram cometidos pela autuante, reiterando o pleito pela realização de perícia para a elucidação dos fatos.

Questiona como a autuante chegou à apuração da base de cálculo e em qual Anexo pode se encontrar esta conclusão.

Aponta, também, existirem divergências entre os valores apresentados no demonstrativo de débito com os “Anexos 03” dos cálculos, consoante plotagem acostada.

Reitera os pedidos já feitos anteriormente, quanto a decretação da nulidade ou improcedência da autuação.

Nova informação prestada pela autuante às fls. 155 e 156, repete os mesmos termos daquela prestada anteriormente em atenção à diligência requerida.

Em 31/01/2020 (fls. 160 a 164), diante do entendimento da Junta de Julgamento Fiscal de não ter sido cumprida a solicitação da diligência, e diante da consideração de o processo administrativo fiscal dever primar pela obediência a diversos princípios, sobretudo o da busca da verdade material, ampla defesa e contencioso, decidiu-se pela conversão do processo em mais uma diligência à Inspeção de origem, para:

Designar funcionário fiscal para, nos termos do artigo 127, § 6º do RPAF/99 prestar informação fiscal, analisando e se posicionando em relação aos todos os aspectos defensivos trazidos pelo contribuinte, e sendo o caso, elaborar novos demonstrativos para as infrações.

Atendida tal providência, deveria a Inspeção cientificar a empresa autuada do resultado da diligência, entregando, mediante recibo, cópia do resultado da mesma, dos demonstrativos que eventualmente viessem a ser elaborados, concedendo ao contribuinte o prazo regulamentar de dez para pronunciamento. Caso a empresa apresentasse manifestação acerca do resultado da diligência, o diligente deveria se pronunciar sobre os fatos ali arrolados.

Embora encaminhado ao Supervisor da INFAZ INDÚSTRIA em 11/02/2020, somente em 29/04/2024 estranho ao feito designado, intimou a empresa autuada para apresentar memória de cálculo de apuração do ICMS Simples Nacional, através do Domicílio Tributário Eletrônico (fls. 169 e 169-v e 170 e 170-v).

Informação de fl. 171 dá conta do não atendimento da empresa autuada da intimação encaminhada.

O diligente às fls. 172 a 176, informa, após resumir a autuação, ter a autuante anexado às fls. 08 a 43 demonstrativos sintéticos das infrações, impressos, não apresentando nenhum demonstrativo analítico impresso, em formato PDF ou Excel, em mídia.

Após resumir os termos defensivos inicialmente apresentados, bem como os termos da informação da autuante, e demais fatos até então ocorridos no feito, relata ter intimado a autuada (fls. 169 a 170) para apresentação da Memória de Cálculo de Apuração do Simples Nacional, medida adotada, uma vez que na documentação apresentada pela mesma na mídia de fl. 113, há somente a relação das Notas Fiscais emitidas nos exercícios de 2014 e 2015, que resultaram na apuração do Simples Nacional.

Assegura tudo indicar que foram entregues à autuada somente os demonstrativos sintéticos anexados ao Auto de Infração das fls. 08 a 43, não havendo nos autos nenhum demonstrativo analítico de autoria da autuante e, se existentes, comprovação de entrega à autuada.

Indica que na diligência realizada pela autuante, esta declara ter excluído CFOP que não representem saídas (vendas) que integram a base de cálculo do Simples Nacional. No entanto, não anexou nenhum demonstrativo analítico que comprova este fato e dê suporte aos demonstrativos sintéticos que anexou (fls. 08 a 43).

Inclusive, ao alegar que o levantamento foi realizado com base nas informações declaradas pela autuada, via DASN, e as Notas Fiscais eletrônicas emitidas, sem fazer referência a qualquer exclusão, dá a entender que razão assiste à autuada. Tanto assim que, em sua manifestação o contribuinte, relacionou algumas Notas Fiscais do mês 01/2014 às quais a autuante não apresentou o demonstrativo referente àquele mês comprovando que as mesmas não integraram a sua base de cálculo, afirma.

Do exame dos demonstrativos das Notas Fiscais do exercício de 2014 e 2015, apresentados pela autuada na mídia de fl. 113, vê que o somatório mensal coaduna com as DASN transmitidas.

Pelo fato da autuante não ter anexado aos autos nenhuma relação analítica, que comprove a base de cálculo que apurou, garante que não há como o revisor promover o cotejo para verificação da ausência de alguma operação, porventura, omitida pela autuada na relação de Notas Fiscais que apresenta.

Informa que a autuante também não apresentou nenhum demonstrativo analítico que comprovasse o fato de não ter considerado em duplicidade as operações citadas pela autuada.

Conclui que a ausência de demonstrativos analíticos, que resultaram nos demonstrativos sintéticos apresentados pela autuante, impossibilita a revisão dos valores levantados culminando na insegurança da base de cálculo apurada no Auto de Infração.

Em 26/08/2024 foi a empresa autuada cientificada dos termos da diligência, através do Domicílio Tributário Eletrônico, conforme se denota às fls. 179 e 179-v, com prazo para manifestação de dez dias.

A empresa requereu e teve vistas do processo por sua procuradora em 02/09/2024 (fl. 180).

Em manifestação de fls. 190 a 193, a autuada informa que conforme se pode verificar de seu contrato social, dedica-se ao comércio varejista específico do café, fazendo a torrefação e moagem, serviço de alimentação para eventos e recepções – bufê, comércio de máquinas e equipamentos para uso industrial e comercial, bem como partes e peças, aluguel de máquinas e equipamentos comerciais e industriais, sem operador, sendo empresa tradicional e respeitada em seu ramo de atividade.

Sustenta que na consecução de suas atividades, sempre primou pelo regular cumprimento de suas obrigações, notadamente no tocante ao recolhimento de impostos.

Ressalta que sem compreender o fundamento da autuação, lhe coube em sua defesa, demonstrar a retidão das suas apurações e declarações, o que fez com clarividência.

Ademais, comprovada a base de cálculo de seus recolhimentos a título de SIMPLES, denotou o contribuinte que diversas Notas Fiscais por ela emitidas não revelam fato gerador passível de tributação, como é o caso das Notas com CFOP 5101, 6101, 5401 e 6401.

Oportunizada a manifestação a autuante por duas oportunidades, a mesma apenas insistiu em procurar manter sua autuação, sem de fato enfrentar os argumentos da contribuinte, que, nestas oportunidades, demonstrou com total clareza a sua tributação.

Houve por bem a esta Junta de Julgamento a realização de nova diligência através de auditor fiscal estranho ao feito, o qual, após se debruçar sobre o caso, conclui de maneira definitiva pela insegurança na base de cálculo, conforme trecho de seu relatório reproduzido.

Conclui no sentido de que esta última diligência confirmou com exatidão os termos da defesa apresentada, confirmando que a impugnante agiu de maneira correta na apuração e recolhimento dos seus tributos.

Ante o exposto, reitera os pedidos constantes de sua impugnação, em especial que:

Seja acatada a preliminar de nulidade absoluta da autuação fiscal, em face da ocorrência de irregularidades do Auto de Infração devidamente apontadas nessa impugnação, pondo fim ao mesmo sem análise do mérito (artigo 2º, combinado com o artigo 18, ambos do Decreto nº 7629/99);

Ultrapassada a preliminar, que seja julgado improcedente o Auto de Infração, tendo em vista que a ora Impugnante utilizou corretamente a base de cálculo de ICMS/SIMPLES.

Em sua derradeira intervenção, o diligente dá ciência da intervenção do sujeito passivo, registrando nada mais ter a acrescentar, encaminhando o feito para a conclusão de sua instrução.

Tendo, à vista da ausência de assinatura da peça de fls. 155 e 156, retornado em nova diligência, para a autuante fazê-lo (fls. 199 e 200).

Às fls. 206 a autuante dá como cumprida a diligência requerida.

Foram os autos encaminhados ao CONSEF em 19/02/2025, recebidos no órgão julgador em 07/03/2025 (fl. 207), e retornados a este relator em 10/03/2025 (fl. 208), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento,

## VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de defesa por parte da 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 29/06/2016, por ciência pessoal, de acordo com o documento de fl. 04.

Já a ciência do lançamento ocorreu também de forma pessoal em 01/08/2016, de acordo com o recibo de fls. 03 e 07.

Os elementos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 08 a 43 dos autos.

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 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.

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 e precisa peça de impugnação apresentada, bem como posteriores manifestações.

Inicialmente, em relação ao pleito para realização de perícia fiscal, se encontra prejudicado, tendo em vista o fato de a Junta de Julgamento Fiscal ter, na busca da verdade material, diligenciado por três vezes o feito, inclusive a estranho ao feito, para a elucidação dos fatos.

Adentrando no exame das questões preliminares suscitadas, abordo os argumentos defensivos que dizem respeito a ocorrência de cerceamento do direito de defesa da empresa autuada, bem como da dúvida posta quanto a apuração da base de cálculo, 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 produzidos pelo Sistema AUDIG, conforme reiterado



diversas vezes, nas suas manifestações

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”.*

Analisando os documentos acostados pela autuante às fls. 08 a 43, verifico que os mesmos contêm apenas e tão somente relatórios que se apresentam como sintéticos, sem qualquer correlação com as Notas Fiscais onde se constatariam os fatos que compõem a acusação, sem qualquer informação de como foi calculado o imposto tido como devido, o que já denota um claro cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

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

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

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

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

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

E neste aspecto, entendo salutar, a título de esclarecimento, indicar ser um dever de lealdade do Fisco para 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).

Também entendo pertinente e oportuno mencionar 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, o que, diga-se de passagem, não ocorreu no presente caso.

De acordo como Raquel Cavalcanti Ramos Machado, (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, para Paulo Celso Bonilha (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”*.

Daí 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.

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 inoccorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência”*.

Ao proceder como relatado alhures, a autuante incorreu em gravíssimo erro material, ao não esclarecer de forma correta e transparente, em relação às infrações lançadas, suas bases de cálculo, a quais documentos se referem, relação dos TEF diários, 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, o que trouxe prejuízo irreparável para a defesa, reitero, ainda que louvando o seu esforço em se bem defender das acusações postas.

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

Feitas tais considerações, está, pois, mais do que demonstrado nos autos, ter incorrido a autuação em tipo caracterizado no artigo 18, 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 nº 01 do CONSEF ao determinar em seu comando: *“NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo”*.

E a sua fundamentação aclara ainda mais a questão, a se observar trecho do mesmo, onde destaco a seguinte parte: *“Para se determinar a base de cálculo a salvo de imperfeições, é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma compreensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação. Isso porque a base de cálculo do imposto é a dimensão material do tributo, sendo essa demonstração que oferece os critérios para mensurar o fato tributário”*, motivo pelo qual se soma aos demais argumentos expostos anteriormente, para a decisão adotada.

Ao amparo de tal entendimento, posso mencionar a título de exemplo, os Acórdãos 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 lícito exercício do direito de defesa do contribuinte.

A respeito, segundo, Humberto Theodoro Júnior (Nulidades no Código de Processo Civil (AS). Revista de Direito Civil Nº 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 dados, sem qualquer explicação quanto aos fatos contidos na acusação, com dados apenas indicados mês a mês, e sem apontamento de quais documentos foram ali arrolados, apenas apresentados em seus valores finais, ainda que o contribuinte trouxesse a título de amostragem, a indicação de todas as Notas Fiscais emitidas em um período, e a sua identidade com os valores informados na DASN.

O próprio diligente designado para o cumprimento da diligência, de forma clara, demonstra a sua dificuldade em prestar a informação fiscal requerida, e a conclusão pela incerteza quanto a base de cálculo apurada, o que também concorre para o raciocínio ora desenvolvido.

Descabe, pois, autuação lastreada em relatórios genéricos e sintéticos, 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, ressaltado.

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*”, 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, além da não demonstração da base de cálculo, o que a torna insegura.

No âmbito administrativo, em suporte ao entendimento ora firmado, posso mencionar decisão do CARF, no Acórdão nº 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.

Pelos motivos expostos, voto pela NULIDADE do lançamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **222829.3000/16-0** lavrado contra **SWEET BAHIA CAFÉ COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. – ME**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, na redação do Decreto 18.558/18, vigente a partir de 18/08/18.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 23 de abril de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR