

A. I. N° - 225061.0004/18-2
AUTUADO - JOAD COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.
AUTUANTE - CÂNDIDO DE ARAÚJO CORREA JÚNIOR
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ EXTREMO SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/07/2025

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0140-06/25-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. VENDAS POR MEIO DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatada diferenças entre os valores escriturados e os informados por administradoras de cartões em relação às vendas perpetradas por tal meio (cartões de débito e crédito) tem-se a presunção legal de omissão de saídas tributáveis, que não podem ser compensadas com outras operações. Ajustado o lançamento em sede de diligência por estranho ao feito, considerando, inclusive, as operações de saídas de mercadorias realizadas por ECF, índice de proporcionalidade, tendo sido garantidos ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa e contencioso, inclusive pela entrega dos Relatórios TEF Diários. Não acolhidas as arguições preliminares. Prejudicado o pedido de realização de diligência. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 11 de junho de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 34.004,38, além de multa de 75%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 17.03.16. Omissão de saída de mercadoria tributada 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016.

A autuada, por seus advogados, constituídos nos termos do documento de fl. 28, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 17 a 23, no qual, após resumir os fatos, aponta ter o autuante lançado mão de roteiro de fiscalização inadequado à hipótese, de modo que não merece prosperar a exigência fiscal ante a falta de certeza do valor apurado como devido, já que não foi observado que o estabelecimento comercial era optante do regime do Simples Nacional.

Dessa forma, alega que a exigência do imposto, com a metodologia de cálculo como foi efetuada no presente lançamento, não é apropriada ao enquadramento das empresas do Regime do Simples Nacional.

Daí porque a Junta de Julgamento Fiscal, ao decidir sobre lavratura da Notificação Fiscal em tela, nunca deverá resolver de plano, uma vez que se faz necessário verificar se foi observado ou não o devido processo legal.

Indica que, na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-ão aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito (RPAF, artigo 2º).

Aduz que o enunciado acima informa a nobre intenção do legislador baiano em assegurar aos contribuintes um tratamento justo, digno e igualitário diante do contencioso fiscal.

Ocorre que quando tal enunciado nos remete aos princípios de direito invoca necessariamente a Constituição Cidadã, marco histórico da nova era democrática que nos coloca no mesmo cenário político daqueles que vivenciam o estado de direito. Sendo assim, não há como olvidar os direitos e garantias fundamentais assegurados pela nossa Carta Magna, arremata.

Sustenta que o Código Tributário Nacional, Lei Complementar à Constituição, ao regular a interpretação e integração da legislação tributária, eleva os princípios gerais de direito de forma a trazê-los à aplicação prática e imprescindível como forma de proteger o contribuinte. Evidencia-se tal afirmativa principalmente no artigo 112 do CTN quando se usa o princípio do *in dubio* pro contribuinte.

A função fiscal, exercício do poder-dever da autoridade administrativa para exigir o pagamento do tributo devido e/ou controlar e fiscalizar o seu correto pagamento está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal, conclui.

Argumenta que a Constituição Brasileira e as leis infraconstitucionais fundamentais que lhe seguem atribuem encargos, deveres ou funções para os órgãos da Administração Pública que devem se desincumbir deles com a maior presteza possível.

Aponta que o administrador fiscal, como todos os administradores públicos, tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, porquanto sua função própria é a de aplicador das leis, é a de fazer as pessoas cumprirem as leis.

Argumenta que assim como as pessoas são inteiramente livres para agir desde que não exista uma lei determinando um comportamento diferente, o Administrador Público não pode agir ao seu livre-arbítrio, somente podendo se comportar conforme o ordenamento predeterminedado pelo legislador.

Alega que a autoridade fiscal não tem qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal, como bem está expresso em trecho da Revista dos Tribunais, reproduzido.

Menciona que a atuação do órgão fiscal na cobrança dos tributos a seu encargo, portanto, não se envolve qualquer interesse próprio das autoridades fiscais, nem é o exercício de um direito subjetivo do órgão fiscal, que, também, não é parte credora de uma relação jurídica.

Frisa que a ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos.

Pontua que a função administrativa tributária que deve ser exercida pela autoridade fiscal exige a obediência ao princípio da legalidade objetiva, em que o tributo será tornado líquido e certo e exigido dentro de mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral imparcialidade.

Argui que a função fiscal, exercícios do poder-dever da autoridade administrativa para exigir o pagamento do tributo devido e/ou controlar e fiscalizar o seu correto pagamento, está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal.

Nesse sentido, assevera que não podem prosperar tais imputações de infração por ofensa aos princípios de direito que norteiam as normas jurídicas, base para a atividade de lançamento fiscal a que está adstrito o agente público.

É por isso, que o caso "*sub examine*", devido aos vícios que possuem levará fatalmente a decretação da sua nulidade.

No tocante a infração imputada à autuada, esclarece que a metodologia utilizada pelo autuante,

que culminou numa suposta “omissão de saída de mercadoria tributada 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”, se apresenta equivocada, por se utilizar de roteiro de fiscalização inadequado e dissociado da técnica, uma vez que se trata de empresa optante do regime de recolhimento simplificado (Simples Nacional).

Elucida que o Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar 123/2006, que estabelece tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

Argumenta que para efeitos de levantamento fiscal, são adicionadas às vendas declaradas os valores das diferenças apuradas no “levantamento de caixa” e não declaradas pelo contribuinte nos respectivos meses, encontrando-se a receita total. Deve ser realizada, por conseguinte, a segregação e apuração da omissão de receita de acordo com a proporcionalidade das receitas de mercadorias da substituição tributária, conforme prescreve o § 4º, do artigo 18 da Lei Complementar nº 123 de 14/12/2006. Com a nova receita calculada é que são apurados os débitos observando as alíquotas constantes no Anexo 1 da referida Lei Complementar nº 123/06, e devem ser considerados no levantamento fiscal os valores declarados na DASN ou recolhido pelo contribuinte.

Considera evidente que a apuração das irregularidades cometidas por empresas regidas pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuintes devidos por Microempresa e Empresa de Pequeno Porte - Simples Nacional se submetem às determinações da Lei Complementar nº 123/06 e da Resolução CGSN Nº 94/11.

Registra, outrossim, que no âmbito desta Secretaria da Fazenda Estadual, em atenção aos preceitos inculpidos nas legislações supracitadas, outrora fora desenvolvido o Sistema de Auditoria Digital – AUDIG, cujo objetivo era contemplar com exatidão todas as peculiaridades tributárias atinentes ao Simples Nacional, a fim de que fosse aplicado nas fiscalizações em empresas optantes por tal regime, para, de forma sistêmica, considerando a especificidade e peculiaridade das operações desenvolvidas por essas empresas, apurar com segurança e liquidez eventuais irregularidades cometidas.

Observa que ao revés da realização de fiscalização utilizando-se dos parâmetros da Lei Complementar nº 123/06 e da Resolução CGSN Nº 94/11, ou mesmo do sistema AUDIG, o autuante deixou de observar o devido processo legal, na medida que exige o cumprimento da obrigação principal através de método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria legalmente previstos para empresas optantes do Simples Nacional.

Vale dizer, o roteiro de auditoria desenvolvido pelo autuante não era próprio para a situação e não permitia que se determinasse, com segurança, a infração e o valor do imposto, conclui.

Diante do exposto, da forma como fora realizada a apuração do imposto em questão, o autuante desconsidera o ditame legal vigente e contraria as decisões deste Egrégio órgão julgador administrativo baiano, como atestam os Acórdãos: JJFs Nºs JF 0369-04/02, 0065-04/18, 0057-03/14, 0045-04/15, CJFs Nºs 0106-11/14 e 0220-12/14, cujas Ementas reproduz.

Desse modo, se afigura inequivocamente demonstrada a falta certeza do valor devido, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para ser determinada, com segurança e liquidez, a infração, impondo-se a nulidade da ação fiscal.

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, requer a nulidade total da notificação em tela, por ser de direito e da mais lúdima justiça.

Informação Fiscal prestada pelo autuante às fls. 35 e 36, esclarece ser a defesa protelatória e em

nada avança na resolução da infração. Diante dos argumentos apresentados afirma ter o autuado, como se diz popularmente: “*trocado seis por meia dúzia*” na escolha da solução do débito junto a SEFAZ. Ao invés de apresentar dados numéricos que apontassem na direção de “possível” erro no levantamento total do débito preferiu requerer a nulidade total do Auto de Infração e usar do direito como argumento principal, reputando ser isso, no mínimo, apostar no absurdo.

Lembra que a tela de dados cadastrais (na página 06 - verso da folha) nos períodos do Simples Nacional informa a data inicial (01/01/2010) e data final (30/04/2018) ou seja, período que engloba a data de ocorrência do Auto de Infração. Assim, as regras de direito material e formal estipuladas nas leis e regulamentos, as rotinas administrativas foram observadas, além do devido processo legal.

E, na descrição dos fatos (na página 17) cita: “...o fiscal autuante lança mão de roteiro de fiscalização inadequado à hipótese...”. Aponta que na Ordem de Serviço (na página 05) o roteiro sugerido VERIF - 703 lhe permite “lançar mão” do levantamento 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.

Finaliza, reiterando os argumentos anteriores, os quais atestam a procedência do Auto de Infração, garantindo que o defensor manuseia com as palavras tentando desviar a atenção no que de fato é questionável: dados numéricos (valor histórico) do Auto de Infração.

Raciocina que se nada fizeram, porque nada encontraram a respeito do pleito.

Conclui, reiterando a cobrança aos cofres públicos nos termos da autuação, requerendo assim que o Auto de Infração seja julgado como procedente, por ser de justiça.

Encaminhado para instrução e julgamento, em 30 de outubro de 2018 o feito foi convertido em diligência (fl. 38), a fim de que fosse entregue pelo autuante ao contribuinte autuado, mediante recibo específico, o Relatório das TEF diárias, com prazo para manifestação de sessenta dias, ou seja, reabertura do prazo de defesa, cabendo em caso de o sujeito passivo vir aos autos, o autuante prestar nova informação fiscal.

O contribuinte foi devidamente intimado (fls. 44 a 46), através de Aviso de Recebimento dos Correios, diante do fato de não atendido aos convites da Inspeção Fazendária, conforme termo firmado nos autos.

Tendo o contribuinte se mantido silente, e o processo retornado para a continuidade de sua instrução, em 29/08/2019 houve a determinação de nova diligência, no sentido de que o autuante elaborasse planilha de débito aplicando a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa, devendo ser entregue cópia ao autuado, com concessão de prazo de dez dias para, desejando, apresentar manifestação (fl. 50).

À fl. 54, o autuante informa que o Demonstrativo do Cálculo do Índice de Proporcionalidade (Simples Nacional), previsto na Instrução Normativa foi obtido tomando por base os valores constantes em documentos fiscais emitidos pelo contribuinte (vendas).

Apresenta a planilha em mídia de fl. 55.

Foi o sujeito passivo cientificado do resultado da diligência por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (fls. 57 e 58), em 16/12/2019, tendo sido igualmente enviada por meio físico (fl. 56).

Retornando ao feito em manifestação (fls. 60 a 67), o contribuinte argumenta que como pode ser verificado no demonstrativo que acompanha a informação fiscal, o autuante, tomou como base para a exigência fiscal, a proporção entre as aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária e as compras totais registradas no banco de dados da SEFAZ, contudo, sem apresentar a memória das fitas detalhe e documentos fiscais de saídas emitidos, para fim de determinação das reais saídas de mercadorias sujeitas à tributação pelo Simples Nacional, trazendo insegurança na determinação do valor da base de cálculo.

Mostra que a prova maior de tal assertiva se constata no exercício de 2015 em que o autuante considerou que 100%, ou seja, que todas as saídas de mercadorias foram tributadas normalmente pelo ICMS, quando na verdade o autuado (supermercado) vende mercadorias isentas e substituídas, como se vê no demonstrativo elaborado por ele próprio em anexo (DOC. 02), de modo que não merece prosperar a exigência fiscal ante a falta de certeza do valor apurado como devido, já que não foi observado o devido processo legal.

Dessa forma diz ficar claro que o autuante arbitrou a base de cálculo do imposto em uma situação onde não ficou clara a impossibilidade de apuração do valor real do imposto, ferindo a norma estabelecida pelo artigo 22 da Lei nº 7.014/96, porque seria possível se alcançar ou estabelecer a real base de cálculo do imposto com fulcro na análise dos documentos fiscais e contábeis do autuado, inclusive com a utilização da MDF – Memória da Fita Detalhe e Reduções “Z”.

Frisa que as informações armazenadas nas saídas através do contido no ECF não foram analisadas pela autuante em seu procedimento fiscal. Desta maneira, os percentuais de receita com substituição tributária apurada pela autuante, não refletem a real base de cálculo do Simples Nacional. Com isso, e se comprovadamente for constatada irregularidade no ECF que resulte em redução do valor do imposto, ou se os documentos fiscais não forem apresentados ou se apresentados forem inidôneos, aí sim, nestas hipóteses, é que é possível se proceder ao arbitramento da base de cálculo do imposto na forma prevista pelo artigo 22 da Lei nº 7.014/96, diferentemente da maneira utilizada pelo autuante que desprezou a análise na documentação fiscal de saídas de mercadorias do autuado. Em conclusão, ante à flagrante insegurança na determinação do valor da base de cálculo do imposto constante do presente lançamento, deve ser declarado nulo conforme prevê o artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, e conforme já decidiu o CONSEF quando do julgamento que redundou no Acórdão JF nº 0141-04/19, copiando a sua Ementa.

De igual modo, sustenta dever ser declarado nulo o Auto de Infração em comento, pela ausência do Relatório TEF- diário por operações, pois não permite ao autuado realizar o cotejo entre os documentos fiscais (cupons e notas fiscais) e os pagamentos com cartões de crédito/débito informadas pelas administradoras e financeiras, arrolados no levantamento fiscal. Assim, diante da ausência, desde a origem do lançamento de ofício, de elementos indispensáveis para se precisar de forma inequívoca a suposta infração e como consequência limitando o exercício da ampla defesa pelo autuado, com amparo no artigo 18, IV, “a” do RPAF-BA/99, ante a inexistência nos autos de elementos suficientes para se determinar, com segurança, o seu cometimento pelo impugnante, o Auto de Infração deve ser considerado nulo, como assim já decidiu o CONSEF pelos Acórdãos JFs nºs 0007-02/14, 0167-04/14 e 0244-03/13, igualmente reproduzindo as Ementas respectivas.

Assim, como o autuante procedeu contrariando, além das regras de direito material e formal estipuladas nas leis e regulamentos, também as rotinas administrativas que devem ser observadas, não atentam para o devido processo legal, ao utilizar roteiro de auditoria inadequado às empresas optantes do regime do Simples Nacional.

Copia a ementa do Acórdão JF nº 0369-04/02, pontuando que a infração imputada à autuada (*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.*), teve como base o “Demonstrativo do Saldo Credor de Caixa” (DOC. 03), se apresentando equivocada, por se utilizar de um procedimento dissociado da técnica, bem como por desconsiderar que a empresa é optante do Simples Nacional.

Nesse sentido considera imperioso trazer à baila a Súmula CONSEF nº 01 (transcrita), elencando diversos precedentes jurisprudenciais, que prevê a nulidade do procedimento fiscal, quando presente o equívoco supracitado, ou seja, a notória divergência entre a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para apuração, a saber: Acórdãos CJFs nºs 1064/99, 1071/99, 1123/99,

1132/99, 0122/00, 0292/00, 0457/00, 0721/00, 0734/00, 0864/00, 0948/00, 1098/00, 1271/00, 1440/00, 1772/00, 1811/00, 1915/00, 0045/01 e 0103/01.

Ressalta ter sido o lançamento de ofício realizado exclusivamente baseado em movimentações da Conta Caixa, quando tecnicamente correto seria desenvolver o Roteiro de Auditoria não tão somente na Conta Caixa, mas sim em todas as Contas Contábeis relacionadas às disponibilidades financeiras da empresa, no caso, Caixa e Bancos, assim como as repercussões financeiras das operações de venda e compra de mercadorias – à vista ou a prazo - para se poder afirmar com segurança o saldo de caixa do autuado no período da ação fiscal, o que não foi observado pela Fiscalização.

Pontua que a auditoria das contas do ativo tem por objetivo a verificação da regularidade dos lançamentos e dos documentos que dão suporte à escrita contábil, compreende o exame dos lançamentos contábeis, conciliação de contas, ajustes e outras providências pertinentes, a fim de observar se valores foram ocultados ou contabilizados incorretamente, com o propósito de esconder sua verdadeira origem.

Lembra que dentre essas auditorias encontra-se a auditoria específica de Caixa, que deve obedecer aos procedimentos previstos em roteiro de fiscalização próprio, a exemplo de: exame da documentação correspondente aos lançamentos de débitos e de créditos da Conta Caixa, por amostragem, ou em sua totalidade, a fim de detectar possíveis fraudes, quer de ordem documental, quer de ordem financeira; verificação das datas efetivas dos fatos contábeis e das datas dos respectivos registros; exame do comportamento do saldo da Conta Caixa; em função da conta bancos, da conta Mercadorias, das receitas, e das despesas diversas, e ainda em função das contas Duplicatas a Receber e Duplicatas a Pagar (ou equivalentes); elaboração de demonstrativo dos exames efetuados, refletindo os saldos inicial e final, os recebimentos e os pagamentos contabilizados, bem como as irregularidades porventura apuradas: identificação das irregularidades existentes, que podem manifestar-se através de “saldo credor de caixa”, suprimentos de caixa, lançamento intempestivo, pagamentos não contabilizados.

Destaca que o referido regime tem método específico de apuração do imposto devido. Assim, no caso em exame, nos moldes como foi apurado o débito na infração constante no referido Auto de Infração, se mostra inadequada a metodologia de cálculo utilizada, haja vista que traz incerteza quanto ao valor efetivamente devido.

Neste tocante, indica ter o autuante deixado de observar o devido processo legal, na medida que, exige o cumprimento da obrigação principal, utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ. Vale dizer, o roteiro de auditoria desenvolvido não era próprio para a situação e não permitia que se determinasse, com segurança, a infração e o valor do imposto.

Desse modo, conclui que se afigura inequivocamente demonstrada a falta certeza do valor devido, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para ser determinada, com segurança e liquidez, a infração, impondo-se a nulidade da ação fiscal.

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, requer a nulidade total do Auto de Infração em tela, por ser de direito e da mais lúdima justiça.

Acostou documentos às fls. 72 a 97 que amparariam as teses defensivas suscitadas.

Encaminhado para o autuante prestar nova informação fiscal, estranho ao feito, após intimar o contribuinte autuado a apresentar documentação (fls. 101-A e 101-B), menciona ter sido a empresa autuada regularmente intimada (DTE com código de mensagem 151585) para apresentação de documentação pertinente à lavratura do Auto de Infração em tela.

Diz ter a mesma enviado documentos (LRE e MFD dos ECF) necessários e suficientes neste momento para essa diligência.

Lembra ter a defesa da empresa autuada no seu requerimento pós-lavatura nas fls. 62 a 67, ter questionado a falta da proporcionalidade atribuída às mercadorias da substituição tributária total, por fazer parte da parcela que é segregada da base de cálculo da cobrança do ICMS.

Assevera que nesta diligência, de posse das informações documentais mencionadas na inicial e outras colhidas no sistema da SEFAZ, fez o cotejamento das informações da empresa versus as informações da SEFAZ.

Indica que o resultado do cruzamento dessas informações resultou em planilhas com informações elucidantes e acerca da proporcionalidade atribuída as mercadorias com tributação normal ou que fazem parte da tributação do ICMS dentro da legislação do Simples Nacional.

Reconhece que, com efeito, resta como cobrança do ICMS devido o que está elencado nas planilhas fls. 102 a 104, anos calendário de 2015 e 2016, objeto da cobrança do Auto de Infração.

Nesses termos, pede o deferimento como procedente em parte a cobrança do valor histórico de R\$ 11.474,14.

Apresentou planilhas às fls. 102 a 115, bem como mídia à fl. 116.

Cientificado pelo Domicílio Tributário Eletrônico em 27/05/2020 (fl. 118), e tendo em 17/09/2020 o órgão de preparo retornado o processo ao CONSEF, com a indicação de não ter o contribuinte se manifestado (fl. 119), consta à fl. 120 a protocolização de manifestação pela empresa, via e-mail datado de 20/08/2020, na qual apresenta fato novo, qual seja, a tese de que o lançamento foi realizado por servidor incompetente para constituir o presente crédito tributário, na medida em que o lançamento foi efetuado por Agente de Tributos Estaduais na fiscalização de estabelecimento não optante do Simples Nacional, mas sim, do regime de contracorrente fiscal, como comprova sua situação cadastral.

Argumenta que o procedimento fiscal foi efetuado em desacordo com as rotinas legais estabelecidas para a fiscalização e em sendo o lançamento tributário um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação, devem ser observadas as regras de direito formal, que determinam a quem compete a constituição do crédito, bem como os procedimentos a ele inerentes.

Aduz, que tal fato deságua na inobservância do devido processo legal, uma vez que, como se pode observar, a ação fiscal foi desenvolvida na fiscalização de estabelecimento de contribuinte não inscrito no Simples Nacional e não na fiscalização de trânsito de mercadorias.

Reforça que o método levado a termo pelo autuante se caracteriza como rotineiro de auditoria peculiar à fiscalização de comércio, cuja competência o COTEB somente atribuiu aos Agentes de Tributos Estaduais às microempresas e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional, dispositivo repetido no artigo 42, inciso II do RPAF/99, copiado.

Garante que como se constata no cadastro de contribuintes do estado da Bahia, a autuada apura o ICMS pelo regime de conta corrente fiscal, e desse modo, não poderia o Agente de Tributos Estaduais ter deixado de observar o devido processo legal, por se tratar de autoridade incompetente para praticar o ato de lançamento do crédito tributário.

Reforça tal tese, invocando os Acórdãos JJFs N^{os} 0221-04/14 e 0125-03/17, ementas reproduzidas.

Assim como o autuante procedeu, contrariando, além das regras de direito material e formal estipuladas nas leis e regulamentos, como, também, as rotinas administrativas que devem ser observadas, requer que seja declarada absolutamente nula a infração contida no lançamento em apreço, por inobservância do devido processo legal, nos termos dos artigos 2º, 18 e 41 do RPAF/99.

Mais uma vez, colaciona decisões que amparariam suas teses, como as ementas dos Acórdãos CJF n° 0010-12/15 e JJF n° 0244-04/14.

Por tal motivo, argui como prejudicial de validade e eficácia da peça básica do processo administrativo fiscal instaurado, requerendo, com amparo no princípio do contraditório pleno e

amplo, assegurado pela Constituição Federal, que a prejudicial seja apreciada e decidida com fundamentação própria e específica.

Pelo exposto, requer a nulidade total do Auto de Infração em tela.

Diante da apresentação de tal peça, mais uma diligência foi determinada em 17/12/2020 (fls. 127 e 128), pela Junta de Julgamento Fiscal, para que o autuante ou servidor designado fosse cientificado dos termos da manifestação defensiva, prestando nova informação fiscal.

À fl. 131, o Sr. Supervisor do Comércio da Inspetoria de Teixeira de Freitas, em despacho, informa que em função do julgamento da ADI 4233, pelo STF, que declarou inconstitucional dispositivos da Lei nº 11.470/2009, o autuante nem outro Agente de Tributos Estaduais não poderia mais se manifestar no processo.

Conclui que de acordo com a mesma Lei nº 11.470/2009, não ser de competência de Auditor Fiscal a fiscalização do Simples Nacional.

Tendo o feito retornado para o CONSEF, em 26/10/2023, mais uma diligência foi determinada à Inspetoria de origem, à vista, inclusive, de Parecer da Procuradoria Geral do Estado por sua Representação em Brasília, quanto a competência funcional, reiterando os termos da diligência anteriormente requerida (fl. 133).

O diligente anterior, atendendo aos termos da solicitação contidos na diligência, à fl. 138, externa que como estranho ao feito após tomar conhecimento da diligência fls. 133 e 134 informa que de posse do processo com as peças que foram produzidas da qual foi dada ciência ao contribuinte e após manifestação deste o único fato novo apresentado foi que o Agente de Tributos Estaduais é incompetente para lavrar Auto de Infração.

Vê que a alegação é de direito que compete ao CONSEF. Contudo, este fato já foi decidido pelo STF que modulando a decisão arguida foi que o Auto de Infração lavrado pelos Agentes de Tributos Estaduais tem validade jurídica.

Posto isso, visto que não foi juntado pela defendente planilha ou outro elemento capaz de modificar a informação já produzida e por inexistir fatos novos incide no caso o § 7º do artigo 127 do RPAF/99, reproduzido, entendendo também ser desnecessário fornecer cópia desta conclusão de diligência ao autuado.

Nesses termos, mantém o valor elencado nas fl.101-C.

Foram os autos recebidos no CONSEF em 28/04/2025 (fl. 138-v) e encaminhados a este relator em 30/04/2025 (fl. 140), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

Presente na sessão de julgamento o advogado da empresa autuada, Dr. Juvenal Sérgio Lima de Oliveira, OAB/BA 44.711, que abriu mão da sustentação oral, apenas acompanhando o julgamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS, acrescida de multa, 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 da lavratura de Termo de Ocorrência Fiscal em 12/09/2023, de acordo com o documento de fls. 05 e 05-v, que não se encontra assinado pelo detentor das mercadorias ou preposto da empresa autuada.

Já a ciência do lançamento, ocorreu em 11/03/2024, através do Domicílio Tributário Eletrônico, de forma expressa, do Documento nº 232857569230 (Aviso de Débito), conforme fls. 14 a 16, diante do fato de não constar no Auto de Infração qualquer assinatura dando ciência dos seus termos.

Os elementos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 04 a 13 dos autos.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a

conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, abordando aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos, documentos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada, bem como intervenções posteriores.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Analisando primeiramente as questões preliminares suscitadas pela defesa, passo a apreciá-las, neste momento.

Inicialmente, em relação ao argumento defensivo acerca da competência dos Agentes de Tributos Estaduais, o que, inclusive, motivou em momento processual de recusa na realização de diligência por parte da Inspeção do Extremo Sul, bem como arguição do sujeito passivo, merece ser feito um pequeno resumo dos fatos até então ocorridos.

Quanto à ADI 4233, relevante se firmar que o Plenário do STF considerou inaplicáveis aos Agentes de Tributos Estaduais empossados antes da vigência da Lei nº 8.210/2002 as normas que ampliaram as atribuições desses cargos.

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

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

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

Em relação ao pedido de declaração de inconstitucionalidade do artigo 24 e do Anexo V da Lei nº 8.210/2002, que reestruturou os cargos de pessoal da Secretaria da Fazenda Estadual, os ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes, Nunes Marques, Dias Toffoli e Luiz Fux votaram pela improcedência da ADI.

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

Diante do fato de não ter sido atingido o quórum exigido pelo artigo 97 da Constituição Federal (*Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público*), o Tribunal não se pronunciou sobre a inconstitucionalidade desses dispositivos e, nesse

ponto, o julgamento ficou destituído de eficácia vinculante.

O ministro Luís Roberto Barroso se declarou impedido.

Foram opostos Embargos de Declaração ao julgamento, pelo Estado da Bahia, e o julgamento, nessa fase de embargos, praticamente foi reiniciado, inclusive em relação aos votos já prolatados.

Tal mudança decorreu em função do voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que se posicionou de maneira diversa ao relator, ministro Alexandre de Moraes, no que diz respeito à modulação dos efeitos do Acórdão, em torno da possibilidade ou não dos atuais Agentes de Tributos Estaduais poderem continuar constituindo crédito tributário pelo período definido pelo STF.

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

Diante de tal pedido de destaque na apreciação dos embargos, o julgamento passaria da esfera virtual para o plenário presencial, possibilitando assim aos ministros o debate do contraditório e uma análise mais detida da questão.

Isso, entretanto não aconteceu, tendo, em 10/11/2023 sido iniciado no Pleno, por meio de sessão virtual o julgamento, encerrado no dia 20/11/2023.

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

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

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

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

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

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

Esses dispositivos permanecem íntegros, permitindo a continuidade do status anterior à declaração de inconstitucionalidade, isto é, permite que os Agentes de Tributos Estaduais possam continuar exercendo suas

funções atribuídas. A omissão do STF sobre esses dispositivos pode acarretar grande insegurança jurídica, uma vez que a própria Administração Pública terá problema de saber como proceder, tornando imprescindível uma manifestação clara do tribunal a respeito sobre a inconstitucionalidade ou não por arrastamento desses outros dispositivos.

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, o tributo representa uma fonte essencial de receita para o Estado, sendo sua principal forma de arrecadação. Sacha Calmon destaca que 'o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins'. (Sacha Calmon Navarro Coelho. Curso

de direito tributário brasileiro. 18. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 56).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dito isso, lembro que a atribuição se encontra quanto as funções fiscalizadoras na Lei nº 3.956/81, artigo 107:

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

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

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

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

Como já mencionado linhas acima, apreciando a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4233, em decisão publicada em 04/03/2021, o plenário do STF, de forma unânime, declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei nº 11.470/2009, a qual modificou o mencionado artigo 107 do COTEB, que alterou e transferiu atribuições que eram privativas dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia para os atuais ocupantes do cargo de Agentes de Tributos Estaduais.

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

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

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

Assim, a conclusão do julgamento foi no seguinte sentido: Ser inconstitucional a lavratura de Autos de Infração pelos Agentes de Tributos, que realizaram o concurso público de nível médio de escolaridade. Alcançaria a todos os atuais Agentes, exceto para aqueles recém concursados e investidos para o novo cargo homônimo (Agente de Tributos), com exigência de nível superior de escolaridade e com a possibilidade de constituição de crédito tributário.

Esse movimento acontece cumprindo rigorosamente a orientação da Procuradoria Geral do Estado (PGE), que, por meio de parecer público, se posicionou a respeito de tal decisão do Supremo Tribunal Federal (STF).

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

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

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

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

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

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

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

mercadorias em trânsito e empresas optantes pelo SIMPLES.

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

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

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

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

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

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

Dito isso, passo aos questionamentos formulados.

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

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

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

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

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

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

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.

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 reiterou que apenas servidores aprovados em concurso público com as novas exigências poderiam exercer as funções do cargo, mas manteve 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, hipótese dos presentes autos.

Em relação às colocações defensivas em sua última manifestação, relativamente a incompetência do autuante, Agente de Tributos Estaduais, em lavrar o Auto de Infração, vez estar a empresa autuada inscrita no cadastro de contribuintes do estado da Bahia, na opção de recolher o ICMS sob a modalidade de conta corrente fiscal, cabem ainda alguns esclarecimentos.

Se em 2025, ano presente, o contribuinte não mais se encontra na condição de empresa optante do Simples Nacional, nos anos relativos à autuação (2015 e 2016), se encontrava sim, na condição de optante por aquele regime de apuração, e por consequência, submetido as regras não somente da Lei Complementar nº 123/2006, como das regras emanadas do Comitê Gestor do Simples Nacional.

Se assim não o fosse, sequer seria emitida a Ordem de Serviço para a realização dos trabalhos de auditoria, por Agente de Tributos Estaduais, inclusive, nos autos, se encontra na informação fiscal de fls. 35 e 36 e comprovado pelo documento de fl. 06-v, que no período de 01/01/2010 a 30/04/2018 a empresa era optante do Regime do Simples Nacional.

Isso significa dizer que, contrariamente a posição defensiva, o entendimento firmado, é pela plena capacidade e competência de Agente de Tributos Estaduais lavrar Auto de Infração contra empresa optante do Simples Nacional, à época do lançamento, conforme observado alhures, o que inviabiliza a aceitação da tese trazida pela defesa, quanto a nulidade do Auto de Infração por

ilegitimidade ativa, fazendo com que a mesma seja rejeitada.

Avaliando o pleito de realização de diligência, se encontra prejudicado, ante a intervenção de terceiro estranho ao feito, na condição de diligente, que efetivou revisão completa no levantamento, reduzindo, inclusive, o valor lançado, não mais carecendo o feito de qualquer outra providência quanto ao esclarecimento dos fatos e a apuração da irregularidade fiscal apontada, senão o seu julgamento.

Ainda no exame das questões preliminares, quanto as diversas menções defensivas a existência de cerceamento de seu direito de defesa, esclareço que de acordo com o artigo 123 do RPAF/99, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação, o que aconteceu no caso presente, razão inclusive pela qual se examina neste momento a peça apresentada.

Daí se infere que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles *“O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo”*.

Além disso, a própria Constituição Federal tantas vezes invocada pela defendente, em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que *“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”*.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: *“defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”*.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida, sendo inequívoco o fato de ter havido a oportunidade de a empresa fazê-lo. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo se encontra fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (A Processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

“... a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”.

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à empresa, o foram de modo insofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.

Também não se pode argumentar que o lançamento tributário ofendeu o princípio da legalidade, vez que realizado ao amparo e em consonância com as normas legais, especialmente a Lei Complementar e a legislação estadual, inclusive, e sobretudo, a Lei nº 7.014/96.

De igual forma, o princípio da verdade material foi seguido rigorosamente, sempre se buscando a verdade dos fatos.

Analisando os fólios processuais, verifico que todos os direitos e garantias quanto ao exercício da ampla defesa foram observadas em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação defensiva do sujeito passivo, razão pela qual também não se há de falar em violação a qualquer dos princípios do processo administrativo tributário, reitero.

Diante do argumento apresentado de não terem sido apresentados à empresa a memória das fitas detalhe e documentos fiscais de saídas emitidos, por parte do autuante, esclareço que tais documentos foram emitidos e se encontram em poder do sujeito passivo, o que dispensa qualquer apresentação por parte do Fisco, não vindo a se constituir em qualquer dificultador ou impedimento ao exercício da plena defesa do mesmo.

Em relação ao argumento defensivo de ter sido utilizado pelo autuante roteiro de fiscalização inadequado à condição da empresa autuada, optante do Simples Nacional, em franca e aberta contradição com o argumento acima enfrentado de estar a autuada na condição de optante do regime de apuração via conta corrente fiscal, igualmente não posso acolher.

E justifico: a realização do levantamento de vendas através de cartões de crédito e débito independe da forma de apuração do imposto pelo contribuinte, seja por conta corrente fiscal ou pelo Simples Nacional, inexistindo qualquer óbice, inclusive legal, para que o roteiro seja executado.

Neste sentido, posso trazer à colação a decisão contida no Acórdão CJF Nº 0305/11-24-VD, que em julgamento realizado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal em 22/11/2024 apreciou, sob relatoria do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, tal infração imputada a empresa optante do regime de apuração do Simples Nacional, não dando provimento ao Recurso Voluntário, à unanimidade e do qual destaco o seguinte trecho:

“No mérito... O que ocorre quando se constata diferenças entre os valores escriturados e os informados por administradoras de cartões em relação às vendas perpetradas por tal meio (cartões de débito e crédito) é uma presunção legal de omissão de saídas tributáveis, que não podem ser compensadas com outras operações.

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

(...)

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

(...)

VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

(...)

b) administradoras de cartões de crédito ou débito. (Redação vigente até 22/12/2017)’. ”

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.”

De igual modo, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF Nº 0399-12/24-VD, julgado em 23/09/2024, não deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte, à unanimidade, mantendo a procedência da autuação de empresa de contribuinte, optante do regime do Simples Nacional.

Ainda no âmbito da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, ao apreciar Recurso Voluntário relativo a mesma infração ora impugnada, em sessão realizada em 30/01/2024, à unanimidade, não deu provimento ao Recurso Voluntário impetrado por contribuinte optante do Simples Nacional, como se verifica no Acórdão CJF Nº 0026-12/24-VD, do qual extraio o seguinte trecho do voto condutor ao se reportar às infrações ali arroladas:

“...todas exigem o ICMS normal de acordo com o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, devido a equívocos na Declaração do Simples Nacional, sendo que foram considerados os recolhimentos com o Código de Receita nº 709 - ICMS Simples Nacional.

Portanto, todos os valores indicados foram extraídos dos próprios documentos fiscais emitidos pelo Autuado em contraposição com as receitas declaradas também pelo Autuado e, no caso da Infração 03, com a relação de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, informado por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, tudo constante dos demonstrativos acostados aos autos e fornecidos ao Autuado.”

Tais exemplos são mais do que suficientes para comprovar a possibilidade de aplicação do roteiro de cartões de crédito e débito junto a empresas do Simples Nacional, e motivam a não aceitação dos paradigmas trazidos pela defesa.

Já o argumento de ter o autuante se baseado em dados que caberiam em levantamento da conta caixa, e não relativo as operações com cartões, também se mostra desconectado com a realidade dos fatos, vez que os demonstrativos elaborados pelo autuante e diligente, e foram diversos, não fazem qualquer menção a conta, ao fluxo de caixa ou algo assemelhado, o que também reforça a negativa, até pelo fato de que, consoante relatado, por meio de diligência saneadora o feito foi revisado por estranho ao feito, inclusive após a entrega dos Relatórios TEF Diários, o que ensejou a elaboração de novos demonstrativos ajustados, que reduziram o valor da exação (fls. 102 a 115), sequer contestados em seus dados e valores pela empresa, o que pode ser entendido como concordância tácita com os números ali apresentados.

Também em sentido contrário ao argumentado pela defesa, inexistiu qualquer arbitramento de base de cálculo no presente feito, cuja apuração se deu com base nos elementos da escrituração fiscal ao autuado.

Por tais razões, rejeito as arguições trazidas a título de preliminar.

Adentrando na análise do mérito, constato que o deslinde da matéria encartada na autuação se prende unicamente a verificação quanto ao fato da ocorrência das omissões apontadas na acusação fiscal, nas operações com cartões de crédito e débito.

Como já observado anteriormente, os valores apurados, quer pelo autuante, quer pelo diligente não foram contestados ou sofreram oposição da defesa, que optou por uma série de argumentos outros para invalidar o lançamento, a maioria já analisada quando das preliminares.

Da mesma maneira, como já registrado, se trata de presunção de caráter legal, ante o fato de a legislação entender ter ocorrido a realização de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar valores das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte inferiores aos informados pelas administradoras de cartões de crédito ou débito, na forma estatuída na alínea “b”, do inciso VI, do § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96.

Isso, diante do fato do disposto no artigo 35-A do diploma legal anteriormente mencionado (Lei nº 7.014/96), o qual determina que as administradoras de cartão de crédito ou de débito deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do imposto através de seus sistemas de crédito, débito ou similares.

De igual forma, o Convênio ECF 01/01, do qual o Estado da Bahia aderiu na condição de signatário, igualmente previa que as informações sobre o faturamento de estabelecimento usuário de equipamento emissor de cupom fiscal - ECF deveriam ser prestadas ao fisco pelas administradoras de cartões.

É pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Por outro lado, o tributo só pode incidir sobre fatos. Para que haja a tributação, necessária se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, de forma a demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte. Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade de que sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento.

A legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 anteriormente já citada, determina que considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que o fato da escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Como anteriormente relatado, o contribuinte teve amplo e pleno acesso aos demonstrativos da autuação, inclusive aos Relatórios TEF Diários, de proporcionalidade, e outros elaborados por autuante e diligente, muitas vezes em atendimentos às diversas diligências determinadas ao longo da extensa instrução do processo, sem que carresse aos autos qualquer elemento que pudesse se contrapor de forma objetiva ao lançamento, diante do fato de que os valores informados no TEF e

os valores de vendas declarados pelo contribuinte apresentaram diversas discrepâncias, não tendo o sujeito passivo acostado aos autos qualquer prova a seu favor.

Dessa forma, à vista do fato de não estarem nos autos quaisquer elementos que pudessem se contrapor à acusação fiscal, deve ser aplicada a regra contida nos artigos 140, 142 e 143 do RPAF/99, os quais determinam que o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas, a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Tal raciocínio se estriba no entendimento que tenho por pertinente e oportuno de mencionar o teor do artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) em vigor que 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, 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 inoocorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência”.

Da análise dos fólios processuais, constato que, os elementos de prova a sustentar a acusação foram juntados aos autos e entregues ao contribuinte autuado em diversos momentos da instrução processual, estando, pois, presente a necessária prova do cometimento da infração atribuída, não havendo que se aventar, como consignado na defesa, a incerteza e segurança quanto aos roteiros, critérios e cálculos adotados pelo autuante para apurar os valores lançados.

Ainda me socorrendo do ensinamento de Paulo Celso Bonilha (op. cit. p. 90), *“As partes, portanto, não têm o dever ou obrigação de produzir as provas, tão só o ônus. Não o atendendo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova”*.

Este foi o fato ocorrido no presente processo, por parte da empresa autuada.

No mesmo sentido, reproduzo trecho de julgamento do TIT (DRT-7 nº. 2.147/84, 6ª Câmara, Relator Tabajara Acácio de Carvalho, Ementa 0776), ainda atualíssimo: *“O julgador deve ater-se ao que consta do processo e aos elementos existentes nele, e nunca às afirmações que as partes façam e não comprovem”*.

Desta forma, pelos motivos expostos ao longo do presente voto, o Auto de Infração é tido como parcialmente procedente, em R\$ 11.474,14, de acordo com o seguinte demonstrativo:

| MÊS | EXERCÍCIO | |
|-----------|-----------|--------|
| | 2015 | 2016 |
| JANEIRO | 245,52 | 546,35 |
| FEVEREIRO | 225,36 | 569,06 |
| MARÇO | 368,20 | 627,32 |
| ABRIL | 390,66 | 623,15 |
| MAIO | 291,88 | 746,09 |
| JUNHO | 289,61 | 670,38 |
| JULHO | 349,07 | 765,67 |
| AGOSTO | 543,15 | 782,17 |
| SETEMBRO | 379,09 | 401,02 |
| OUTUBRO | 366,09 | 247,24 |

| | | |
|----------------------------------|-----------------|------------------|
| NOVEMBRO | 517,40 | 678,63 |
| DEZEMBRO | 531,42 | 319,61 |
| Total | 4.497,45 | 6.976,69 |
| Total do Auto de Infração | | 11.474,14 |

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **225061.0004/18-2**, lavrado contra **JOAD COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 11.474,14**, acrescido da multa de 75%, prevista no artigo 44, I da Lei Federal nº 9.430/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR