

PROCESSO - A. I. Nº 299333.0009/21-2
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - FORTALEZA TRANSPORTES LTDA. - EPP
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0042-02/22-VD
ORIGEM - DAT SUL / INFRAZ SUDOESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/11/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0297-11/22-VD

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. DESENCONTRO ENTRE OS VALORES DO IMPOSTO RECOLHIDO E O ESCRITURADO. Levantamento fiscal realizado com aplicação de metodologia em desacordo com a atividade exercida pelo contribuinte (transporte de cargas), bem como com a opção de tributação por ele exercida, fato reconhecido pelo próprio autuante, o que gera insegurança na determinação da infração e dos valores eventualmente devidos, além da ocorrência de cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em relação à Decisão recorrida que julgou Nulo o presente Auto de Infração ora apreciado lavrado em 05/08/2021 e se refere à cobrança de ICMS no valor de R\$3.142.736,90, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

***Infração 01. 003.001.001.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do mesmo, nos meses de janeiro de 2018 a dezembro de 2020.*

***Consta a indicação do autuante:** “trata-se de uma fiscalização sócios SN-Sumária (análise de sócios que fazem parte de duas ou mais empresas do Simples Nacional). Estão sendo fiscalizados os exercícios após o descredenciamento das mesmas, e, portanto, fazendo a conta corrente de empresa normal. Em anexo, o Termo de Exclusão por excesso de receita, alcançando todos os estabelecimentos da empresa.*

Não foi encontrada nenhuma impugnação por parte da empresa.

Foram considerados, quando comprovados, os pagamentos da empresa nos CFOPs constates nas tabelas demonstrativas.

Quando não impressos, os demonstrativos completos se encontram em CD anexo.

Foi adotado o crédito presumido de 20%”.

Após as deliberadas pelas partes, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão, via Domicílio Tributário Eletrônico de Comunicação de Início de Fiscalização referente aos exercícios de 2018 a 2020, cuja ciência se deu em 05/05/2021 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 10 a 96, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 97.

O autuante, quando do lançamento, descreveu a infração cometida, apontando a conduta que teria sido praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos tidos como infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual passo a analisá-los, ainda que algumas delas digam respeito ao mérito da autuação, diante do entendimento da defesa de que as mesmas implicariam na nulidade do lançamento.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo como atividade principal o “Transporte rodoviário de produtos perigosos”, CNAE 49.30-2-03, estabelecido no município de Jequié.

A acusação é a de que teria recolhido a menor ICMS em razão do desencontro entre os valores de imposto recolhido e o escriturado na sua apuração.

Tendo a defesa apontado várias falhas entendidas cometidas pelo autuante, inclusive o fato de o mesmo ter lhe concedido crédito de 20% sobre as entradas, ao invés das saídas, sendo que após o desenquadramento da empresa do Simples Nacional, não fez qualquer opção por tal sistemática de tributação, sendo, de maneira automática e sem qualquer ciência ou comunicação para apresentar termo de opção de tributação, enquadrada no regime de conta corrente fiscal, tendo passado a ser tributada desta forma no período de 2018 a 2020, tendo o autuante incorrido em erro, vez ter aplicado crédito presumido de 20% sobre as operações de entrada, quando, ainda que adotasse essa sistemática, deveria ter respeitado a disciplina do artigo 270, inciso III, alínea “b” do RICMS/BA.

Analizando os dois artigos acima citados, vejamos a previsão dos mesmos:

O artigo 305, dado como infringido na autuação, prevê:

“Art. 305. No regime de conta corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

§ 1º Para efeitos de liquidação das obrigações por compensação ou mediante pagamento em dinheiro, observar-se-á o seguinte:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado na legislação;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

§ 2º Os débitos e os créditos devem ser apurados por estabelecimento do sujeito passivo.

§ 3º O crédito deverá ser escriturado pelo seu valor nominal.

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

I - o valor resultante da aplicação da alíquota cabível à base de cálculo prevista para a operação ou prestação tributada, obtendo-se o valor a ser lançado na escrita fiscal do contribuinte;

II - o valor dos créditos estornados;

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;

b) nas utilizações de serviços de transporte ou de comunicação iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados a operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto;

IV - o valor do eventual saldo devedor apurado no final do período quando transferido de estabelecimento da mesma empresa;

V - o valor do imposto devido ao Estado da Bahia correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual decorrente de operações e prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado em outra unidade da federação”.

Este seria o regime a ser considerado pela fiscalização, para realizar os trabalhos de auditoria, tendo em vista a informação da empresa, não contestada pelo autuante de que lhe foi atribuída quando do seu desenquadramento do Simples Nacional, tal regime de apuração.

Já o artigo 270, inciso III, alínea “b”, do mesmo diploma regulamentar, levado em conta pelo autuante para a realização dos cálculos do presente Auto de Infração, como, aliás, mencionado no próprio corpo do mesmo, quando da descrição dos fatos (“foi adotado o crédito presumido”), quando do refazimento da conta corrente fiscal da empresa autuada, nos diz:

“Art. 270. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, em opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações ou prestações:

(...)

III - aos prestadores de serviços de transporte, observado o § 1º:

a) nas prestações interestaduais de serviço de transporte aéreo de carga, tomadas por não contribuinte do imposto, o crédito presumido será calculado de forma que a carga tributária seja correspondente a 8% (Conv. ICMS 120/96);

b) nas prestações de serviços de transporte rodoviário, aquaviário, dutoviário ou ferroviário, de bens, mercadorias e pessoas, efetuadas por empresas transportadoras ou por transportadores autônomos, o crédito presumido será de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido nas prestações (Conv. ICMS 106/96);

(...)

§ 1º Relativamente à opção pelo crédito presumido de que trata o inciso III:

I - o contribuinte lavrará “Termo de Opção” no Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, na parte destinada à transcrição de ocorrências fiscais, consignando:

a) o nome, a firma ou razão social, a inscrição estadual, o número no CNPJ, a data a partir da qual fará a opção, e a declaração expressa do regime a ser adotado;

b) que a opção pelo crédito presumido alcançará todos os estabelecimentos localizados no território nacional, na hipótese da alínea “b” (Conv. ICMS 95/99);

II - não deve a partir daí haver alternância de regime dentro do mesmo exercício”.

Ou seja: a autuação, foi realizada partindo de uma premissa equivocada, de que a autuada teria feito a opção pelo crédito presumido, quando em verdade, a mesma assim não procedeu, apurando o seu imposto com base no regime de débito x crédito fiscal.

Poder-se-ia aventar a possibilidade de uma diligência saneadora ser realizada pelo autuante, no sentido de apurar os verdadeiros valores, todavia, esta não me parece viável, frente aos demais equívocos apontados na impugnação, e devidamente reconhecidos pelo autuante, quando de sua informação fiscal, se apresentando o roteiro aplicado como totalmente inadequado, raso e superficial diante das peculiaridades e particularidades da atividade desenvolvida pelo contribuinte, implicando em uma nova fiscalização, além do que, muito provavelmente, se apurariam valores totalmente divergentes, podendo, inclusive, serem maiores em relação aos aqui lançados, o que implicaria, necessariamente, na realização de novo lançamento para contemplar valores eventualmente não abarcados pelo presente Auto de Infração.

Ademais, pelo tipo de fiscalização realizada, de forma remota, e sem qualquer busca de esclarecimento junto ao contribuinte, no sentido de verificar a sua opção de tributação, diante, inclusive do “pacote” dito recebido pelo autuante, o qual incluiria, segundo suas palavras “as Notas Fiscais eletrônicas de entrada e saída, relatório com a relação das Notas Fiscais Consumidor eletrônicas emitidas por todas as empresas de cada sócio, o que não caberia no caso, vez que sendo transportadora não emite tais documentos e seriam consultados os valores declarados no PGDAS e os informados pelas empresas de cartão de crédito (TEF)”, modalidade de pagamento alheia a atividade de transporte de cargas exercida pela autuada.

Bem se vê, portanto, a inadequação da realização pura e simples de fiscalização do tipo “Sumária de Conta Corrente Fiscal”, não levando em conta a atividade do contribuinte, as opções de tributação que lhe são oferecidas, os documentos que emite e as operações que realiza, muitas das quais abarcadas pela isenção, nos termos do Convênio ICMS 04/2004, cujo conteúdo foi absorvido pelo artigo 265, inciso CXIII, do RICMS/12.

E isso se torna ainda mais evidente, ao se avaliar as palavras do autuante, quando da informação fiscal: “Quando da live realizada sobre os procedimentos da sumária, atentou para o quanto seria arriscada a realização de um roteiro com tantas peculiaridades, sem a provável possibilidade de omissões e erros, como pode observar nas colocações do contribuinte.

Quando da realização do roteiro, e de posse apenas dos CTE emitidos, achou conveniente a adoção do crédito presumido em função de, normalmente, ser uma opção mais favorável ao contribuinte, opção adotada por grande parte das transportadoras”.

Devemos observar ser o lançamento do crédito tributário um rito, devidamente estabelecido pela legislação,

não podendo o Fisco agir estribado em suposições e teses equivocadas, sequer ao seu talante e entendimento pessoal, mas sim, sendo ato vinculado, sujeito à observância dos ditames da lei, tanto de natureza material quanto formal.

Sob o aspecto material, ou de mérito, cabe verificar se o tributo é ou não devido, se há ou não provas do cometimento da infração arrolada, enquanto sob o ponto de vista formal, deve ser observada a forma, método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento, inexistindo hierarquia entre um ou outro aspecto.

Deixando um aspecto formal de ser observado, todo o procedimento fica viciado e sua eficácia comprometida, caso, tenha representado prejuízo para a parte, sendo que no lançamento ora analisado prejuízo houve para o contribuinte autuado, pois este foi surpreendido por um Auto de Infração reconhecidamente equivocado em suas premissas.

Isso traz como consequência, a realização de um lançamento de crédito tributário trôpego, capenga, baseado em suposições, além de não propiciar qualquer segurança quanto a metodologia utilizada, os valores apurados, dentre outros.

Ou seja: foi uma fiscalização totalmente empírica, baseada no “achismo”, algo inaceitável em procedimentos de auditoria, e que se enquadra nas hipóteses tipificadas no artigo 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF/99, quanto a insegurança da base de cálculo e o cerceamento do direito de defesa do contribuinte em relação à acusação fiscal formulada:

“Art. 18. São nulos:

(...)

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

(...)

IV - o lançamento de ofício:

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

Diante das expostas razões, e tendo em vista o procedimento fiscal se apresentar com os vícios explicitados ao longo do presente voto, tenho como nulo o Auto de Infração.

Recomendo à autoridade competente, nos termos do artigo 21 do RPAF/99, avaliar a possibilidade de refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas, quais sejam, atentando para o regime de apuração do imposto adotado pelo contribuinte, levando em consideração a eventual existência de operações isentas, verificando a existência de recolhimentos realizados no período fiscalizado, respeitado o prazo decadencial.

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

VOTO

Observo que a decisão da 2ª JJF (Acórdão JJF Nº 0042-02/22-VD) desonerou o sujeito passivo, extinguindo o crédito tributário lançado de R\$3.142.736,90, em valores históricos, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito, trata-se de infração única, cuja conduta foi descrita como:

Infração 01. 003.001.001. *Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do mesmo, nos meses de janeiro de 2018 a dezembro de 2020.*

Consta a indicação do autuante: *“trata-se de uma fiscalização sócios SN-Sumária (análise de sócios que fazem parte de duas ou mais empresas do Simples Nacional). Estão sendo fiscalizados os exercícios após o descredenciamento das mesmas, e, portanto, fazendo a conta corrente de empresa normal. Em anexo, o Termo de Exclusão por excesso de receita, alcançando todos os estabelecimentos da empresa.*

Não foi encontrada nenhuma impugnação por parte da empresa.

Foram considerados, quando comprovados, os pagamentos da empresa nos CFOPs constates nas tabelas demonstrativas.

Quando não impressos, os demonstrativos completos se encontram em CD anexo.

Foi adotado o crédito presumido de 20%”.

O autuado tem como atividade principal o “Transporte rodoviário de produtos perigosos”, foi excluído do Simples Nacional, conforme Termo de Exclusão fl. 8, sendo aberta uma Ordem de Serviços de Fiscalização fl. 7, para a verificação sumária de sócios com mais de uma empresa e que possuíam faturamento superior ao exigido para permanecer na condição de Simples Nacional, contemplando às competências 01/2018 a 12/2020. Segundo informação prestada pelo autuante, fl. 1408, o roteiro a ser aplicado seria a reconstituição da conta corrente para apuração do ICMS devido.

Iniciado os trabalhos o autuante começa a praticar uma série de atitudes que levaram a precariedade do resultado da fiscalização, vejamos: Entendendo que em função da empresa ter atividade de transporte, o auditor “tomou” a decisão de aplicar a sistemática do Crédito Presumido, sem respeitar o que disciplina o artigo 270, inciso III, alínea “b” e seu parágrafo 1º do RICMS/BA, que diz:

“Art. 270. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, em opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações ou prestações: (grifos)

...
III - aos prestadores de serviços de transporte, observado o § 1º:

...
b) nas prestações de serviços de transporte rodoviário, aquaviário, dutoviário ou ferroviário, de bens, mercadorias e pessoas, efetuadas por empresas transportadoras ou por transportadores autônomos, o crédito presumido será de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido nas prestações (Conv. ICMS 106/96);

...
§ 1º Relativamente à opção pelo crédito presumido de que trata o inciso III:

I - o contribuinte lavrará “Termo de Opção” no Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, na parte destinada à transcrição de ocorrências fiscais, consignando:

- a) o nome, a firma ou razão social, a inscrição estadual, o número no CNPJ, a data a partir da qual fará a opção, e a declaração expressa do regime a ser adotado;**
- b) que a opção pelo crédito presumido alcançará todos os estabelecimentos localizados no território nacional, na hipótese da alínea “b” (Conv. ICMS 95/99);**

II - não deve a partir daí haver alternância de regime dentro do mesmo exercício”.

Ora, como podemos depreender da leitura acima, o contribuinte, após o desenquadramento do Simples Nacional, deveria ou não fazer opção por tal sistemática de tributação, não cabendo a autoridade fiscal tal decisão.

Como se não bastasse a decisão equivocada, o autuante comete mais uma falha grave, aplica o Crédito Presumido de 20% sobre o valor total de Notas Fiscais de ENTRADAS, ao invés de aplicar, ainda que possível, sobre as saídas, dado comprovado pelo relatório acostados fls. 10, com o título “SUMÁRIA CONTA CORRENTE FISCAL 2018”.

Ainda no campo das ilegalidades, o auditor aplica a alíquota de 18% sobre as operações interna de transporte prestado para contribuintes do ICMS, quando a mesma é isenta, conforme prevê o Art. 265, inciso CXIII, que ora transcrevo:

“Art. 265. São isentas do ICMS:

...
CXIII - as prestações internas de serviços de transporte de carga destinadas a contribuinte do ICMS (Conv. ICMS 04/04).”

Como bem destacou o Julgador de Piso, ao qual me alinho, quando disse:

“Devemos observar ser o lançamento do crédito tributário um rito, devidamente estabelecido pela legislação, não podendo o Fisco agir estribado em suposições e teses equivocadas, sequer ao seu talante e entendimento pessoal, mas sim, sendo ato vinculado, sujeito à observância dos ditames da lei, tanto de natureza material quanto formal.

E seguiu afirmando, que:

“Isso traz como consequência, a realização de um lançamento de crédito tributário trôpego, capenga, baseado em suposições, além de não propiciar qualquer segurança quanto a metodologia utilizada, os valores apurados, dentre outros.”

Diante de todo exposto, resta claro que o Auto de Infração é totalmente NULO, pois infringiu claramente as regras contidas no Art. 18, incisos II e IV do RPAF.

Concordando plenamente com a Decisão de Piso, quando recomenda: *“... à autoridade competente, nos termos do artigo 21 do RPAF/99, avaliar a possibilidade de refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas, quais sejam, atentando para o regime de apuração do imposto adotado pelo contribuinte, levando em consideração a eventual existência de operações isentas, verificando a existência de recolhimentos realizados no período fiscalizado, respeitado o prazo decadencial”.*

Dessa forma, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou NULO o Auto de Infração nº 299333.0009/21-2, lavrado contra **FORTALEZA TRANSPORTES LTDA. - EPP**. Recomenda-se avaliar a possibilidade de refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas, respeitado o prazo decadencial.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de outubro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS