

A. I. Nº - 298942.0008/21-7
AUTUADO - 3R TRANSPORTES EIRELI
AUTUANTE - HELDER RODRIGUES DE OLIVEIRA
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/02/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0013-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO PRESUMIDO. VALOR SUPERIOR AO DE DIREITO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. A legislação do imposto permite ao contribuinte prestador de serviço de transporte de cargas utilizar crédito fiscal presumido. Entretanto, operações cujo imposto não é devido ao Estado da Bahia não podem usufruir do mesmo benefício, vez não ser este o Estado destinatário do imposto. O crédito deveria ser lançado reduzindo o valor do imposto destacado no Conhecimento de Transporte Eletrônico de Cargas. Infração não enfrentada em sua essência pela defesa, que apenas se resumiu a analisar questões outras que não o mérito da acusação. Infração mantida. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 18 de fevereiro de 2021 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 251.500,18, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **01.04.02.** Utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao percentual permitido na legislação em vigor, nos meses de março, e maio de 2016, agosto, novembro e dezembro de 2017, fevereiro de 2018, janeiro a dezembro de 2019, janeiro a setembro de 2020. Informa o autuante ser a autuação decorrente de “*erro no lançamento do crédito fiscal presumido*”.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 13 a 22, onde inicialmente requer, nos termos do artigo 272, § 5º do CPC, que todas as intimações alusivas ao presente processo sejam dirigidas exclusivamente aos patronos do mesmo, no endereço indicado, em razão da celeridade processual.

Após apontar a acusação, firma não dever prosperar a ação fiscal, pelo fato de:

- Não ter ocorrido a utilização do crédito fiscal presumido acima do limite permitido, diante de não ter havido estorno de débito, como consta no demonstrativo que fundamenta a infração, elaborado pelo autuante em anexo (Doc. 04);
- O autuante considerou como estorno de débito, o débito de operações com substituição tributária recolhidos pelo substituto tributário, ou seja, pela autuada, como se vê nos DACTE (Doc. 05), nas GNRE (Doc. 06), nos respectivos comprovantes de recolhimentos (Doc. 07) e no RAICMS (Doc. 08);
- Os débitos recolhidos por substituição tributária deveriam estar escriturados no livro de apuração do ICMS com o título de débito especial, como prevê o artigo 298, § 2º, II e, não como estorno de débito, o que poderia ensejar no máximo a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Aduz ocorrer o chamado estorno de débito, quando o sujeito passivo paga o imposto que não deve ou paga mais do que o que deve ou diminui o que deve em razão do cancelamento da venda e, não o débito de operações próprias ou de operações substituídas.

Finalmente, porque o crédito presumido no percentual legal de 20% é deduzido do débito das operações próprias e das operações substituídas realizadas pelos contribuintes do ICMS, como ocorreu no caso em questão.

Argumenta que desse modo, por faltar motivo para se proceder a exigência fiscal em comento é que caso não se decida pela nulidade da ação fiscal, certamente se julgará a mesma improcedente, consoante as razões de fato e de direito que exporá.

Aduz que a Constituição Federal de 1988 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, nesse sentido a instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo fiscal devem observar, entre outros, princípios como o da verdade, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal, conforme artigo 2º do RPAF/BA.

Nesse sentido, tem como indispensável a demonstração pelo Fisco quanto ao critério adotado, a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal, bem como a falta de apreciação de todos os argumentos alegados na peça impugnativa configura inobservância aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

A justificativa para tal afirmação se deve ao fato de 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.

Frisa que o Decreto 7.629/99, prevê os princípios de direito que devem ser perseguidos no processo administrativo fiscal, com destaque aos princípios da verdade real e da ampla defesa, razão porque os eminentes julgadores devem perquirir a verdade fática, abstraindo a versão unilateral do autuante, notadamente para combater eventuais excessos decorrentes do exercício do Poder de Polícia Administrativa, sendo que a penalidade somente deve ser aplicada à luz de documentos comprobatórios da suposta infração.

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 predeterminado pelo legislador, eis que exerce uma atividade vinculada, portanto, fica obrigado a agir de acordo com o que determina a legislação que trata da matéria, não cabendo qualquer margem de discricionariedade quanto ao modo de apreciação dos fatos apurados. A inobservância dessa vinculação corre o risco de violar as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional, reproduzido.

Mostra dever ser a função administrativa tributária exercida pela autoridade fiscal em 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. Portanto 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.

Traz ensinamento de Maria Sylvia Zanella di Pietro, no sentido de que o ato administrativo de medida de polícia, ainda que seja discricionária, sempre esbarra em algumas limitações impostas por lei, quanto à competência, à forma, aos fins e mesmo com relação aos motivos ou ao objeto.

Quanto a estes últimos, ainda que a Administração disponha de certa dose de discricionariedade, esta deve ser exercida nos limites traçados pela lei, em uma relação de inquestionável subsunção, explicando que regras básicas a serem respeitadas pela fiscalização e que são:

- a) a necessidade, em consonância com a qual medida de polícia só deve ser adotada para evitar ameaças reais ou prováveis de perturbações ou interesse público;
- b) a da proporcionalidade, que significa a exigência de uma relação necessária entre a limitação ao direito individual e o prejuízo a ser evitado; e,
- c) eficácia, no sentido de que a medida deve ser adequada para impedir o dano ao interesse público.

Diante da ausência de formalidade essencial acima mencionada, frente a ocorrência de vício insanável, em estrita consonância com o artigo 18, IV, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, quando o lançamento não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, este Egrégio Conselho Fazendário Baiano deve decidir pela nulidade do lançamento de ofício, senão vejamos:

Rememora que tivesse o digno autuante, no desenvolvimento da ação fiscal, verificado que a escrituração do livro RAICMS sob título de estorno de crédito se referia na verdade a débito especial com operações substituídas, não teria motivo para proceder a exigência fiscal em tela, por se encontrar em consonância com a previsão do artigo 270, III do RICMS/BA.

Dessa forma garante ter faltado motivo para imputar a infração de utilização de crédito presumido acima do limite permitido, porque não houve estorno de débito, como consta do demonstrativo que fundamenta a infração, elaborado pelo autuante.

Nessa toada o eminente autuante considerou como estorno de débito, o débito de operações com substituição tributária recolhidos pelo substituto tributário, ou seja, pela autuada, como se vê nos DACTE, nas GNRE, nos respectivos comprovantes de recolhimentos e no RAICMS.

Reconhece que os débitos recolhidos por substituição tributária deveriam estar escriturados no livro de apuração do ICMS com o título de débito fiscal especial, como prevê o RICMS/BA no artigo 298, §2º, II copiado.

Destarte, o valor do ICMS retido por Substituição Tributária deve ser lançado na escrita fiscal no registro E210 como débito fiscal especial e, não como estorno de débito, o que poderia ensejar no máximo a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, entende.

Esclarece, que o chamado estorno de débito, nada mais é o que ocorre quando o sujeito passivo paga o imposto que não deve ou paga mais do que o que deve ou diminui o que deve em razão do cancelamento da venda e, não o débito de operações próprias ou de operações substituídas.

Finalmente, a utilização pela autuada do crédito presumido no percentual legal de 20%, deduzido do débito das operações próprias e das operações substituídas, não é motivo para o denodado autuante ter imputado a infração, como ocorreu no caso em questão, razão por que o Egrégio Conselho Estadual da Fazenda, assim já decidiu, exemplifica, como nos Acórdãos JJF 0060-03/19, JJF 0042-02/20, JJF 0009-03/20 e JJF 0018-04/20.

Nesse sentido, a infração em comento padece de motivação, conforme ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles, cujos trechos cópia.

Assevera não haveria motivo para que se procedesse a lavratura do Auto de Infração, posto que é premissa exata que o mesmo, embasado em motivos falsos, inexistentes ou mesmo inidôneos, é ato administrativo sem motivação, e assim, nulos “*ex radice*”, inconvaleável, fazendo menção a decisão do STF, no RTJ 79/478-490.

Fala se configurar o lançamento do crédito tributário em ato de vontade pelo qual o poder público aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta, invocando a seu favor ensinamento de Seabra Fagundes.

Esclarece ser o objeto do ato o seu conteúdo, o próprio objeto de manifestação da vontade, a sua essência. Será a declaração da ocorrência do fato jurídico tributário, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e a alíquota aplicável, com apuração do montante a pagar, conferindo exigibilidade ao crédito assim formalizado.

Diz, ainda que a finalidade é o resultado prático que o ato procura alcançar (cobrança e arrecadação de tributo), e a forma, que é o meio “*pelo qual se exterioriza a manifestação da vontade. Por ela se corporifica o ato*”, sendo, como regra geral, escrita e não será verbal, como acontece com frequência na atividade policial de emergência.

Argui ter a lei tributária atribuído ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados, sendo essa, aliás, a expressão utilizada no artigo 3º do CTN, que define o tributo como “*prestação pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

Assim, o objeto do lançamento, como ato de vontade da administração (a saber, a declaração da ocorrência do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e da alíquota para apuração do montante a pagar e os termos da exigibilidade) já está predeterminado na lei tributária, vale dizer, “*in casu sub examine*”, expressamente previsto os dispositivos de lei que autorizam a imputação de responsabilidade quando ocorrer infração a eles, inexistindo margem de liberdade de escolha para o agente que pratica o ato (autuante).

Traz, ainda, copiado, trecho da publicação “Comentários ao Código Tributário Nacional” edição 1ª, pág. 386, no sentido daquele sustentado na presente peça.

Finaliza requerendo que se decrete a nulidade total do Auto de Infração em apreço, e se assim não entender, requer a improcedência da ação fiscal em tela, por ser de direito e da mais lúdima justiça, ao tempo em que reitera, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos patronos do autuado e dirigidas ao endereço indicado, em razão da celeridade processual.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 40 e 41, diante da negativa da defesa em relação a acusação, pela inexistência de estorno de débito, argui ser impossível saber o que significa tal afirmação, desde quando a autuação está baseada no estorno de débitos lançados pelo próprio contribuinte no RAICMS.

Quanto ao fato de alegar a empresa ter considerado o autuante como estorno de débito os débitos de operações com substituição tributária recolhidos pelo substituto tributário, ou seja, pela mesma, conforme documentos que afirma acostar aos autos, esclarece que isso só atesta ser o procedimento fiscal absolutamente correto, em estornar os valores de fretes devidos a outros estados, daqueles devidos para a Bahia.

Quanto aos documentos que menciona, indica não terem sido anexados ao presente processo, muito menos no arquivo digitalizado apresentado, ressaltando que a fiscalização foi sumária e baseada na escrituração fiscal do sujeito passivo, especialmente o RAICMS.

Quanto a assertiva de que deveriam estar escriturados como débito especial, e não como estorno de débito, assevera comprovar que o estorno dos valores do débito do contribuinte foi o procedimento correto, consubstanciando o feito fiscal.

Tem como erro a explicação defensiva de entender por estorno de débito, e a afirmação de que o estorno de débito não se aplicaria a operações próprias ou substituídas, relativamente às operações substituídas, o que consubstanciaria a correteza do seu procedimento.

Concorda com a afirmação da defesa de que o crédito presumido de 20% é deduzido do débito das operações próprias e das operações substituídas, ressaltando, entretanto, que a forma correta de se proceder se encontra no Convênio ICMS 106/96, § 3º, ou pelo § 1º, inciso III, do artigo 270, ou seja, o crédito deve ser feito diretamente do documento de arrecadação.

Ressalta que utilizar no documento de arrecadação e depois nas operações devidas a este estado, se configurará em duplicidade ou receber crédito maior do que o devido por parte das operações devidas a Bahia.

Aduz que uma vez declarado pelo próprio contribuinte ter lançado valores pertencentes a outros estados no RAICMS, realizou o estorno dos valores que não são devidos a Bahia, aplicando o percentual devido de crédito e encontrando lançamento de crédito presumido maior do que o

devido, inclusive, originalmente, saldo credor ao contribuinte, num regime impossível de ocorrer, visto que o mesmo apropria indevidamente (a maior), neste estado, créditos presumidos relativos a outros estados.

Observa ter seguido os diversos princípios do processo administrativo fiscal, entretanto, o contribuinte não enseja a verdade, a legalidade, conforme diversos e-mails trocados com o mesmo que acosta aos autos, sem falar na quantidade de telefonemas, conforme afirmado em e-mail pelo próprio contador da empresa.

Indica ter ficado claro, a orientação dada ao setor de contabilidade da empresa, e antes de lavrar o presente Auto de Infração prestou toda atenção, esclarecendo e aguardando o tempo necessário para que o contribuinte pudesse contrapor ou apresentar justificativa plausível para que a ação fiscal não tivesse qualquer erro, no entanto, este não apresentou, sequer no presente momento nenhum dado que possa invalidar o seu trabalho fiscal.

Mantém o feito em sua totalidade.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador ao CONSEF em 08/09/2021 (fl. 46), recebidos no órgão julgador em 22/09/2021 e distribuídos a este relator em 20/12/2021 (fl. 46-v).

Presente na sessão de julgamento a advogada da empresa Dra. Maria Manuela de Souza Sena Santos, OAB/BA 62.379, a qual pontuou que somente acompanharia o julgamento do feito, abrindo mão do direito de realizar a sustentação oral.

Inquirida acerca dos anexos que a empresa autuada teria enviado em complementação da defesa, denominados Doc. 05, Doc. 06, Doc. 07 e Doc. 08, garantiu ter encaminhado os mesmos através de e-mail, juntamente com a peça de impugnação, se dispondo, entretanto, diante da constatação da ausência dos mesmos nos autos enviá-los para a Junta de Julgamento Fiscal.

No mesmo dia foram os mesmos encaminhados para a Secretária da Junta de Julgamento Fiscal por e-mail.

VOTO

O presente 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 lavratura de Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, cuja ciência se deu através do Domicílio Tributário Eletrônico por ciência tácita em 28/12/2020 (fls. 07 e 08).

A memória de cálculo da autuação se encontra à fl. 09, de forma impressa.

Já a ciência da lavratura do Auto de Infração se deu por meio de mensagem do Domicílio Tributário Eletrônico, emitida em 19/02/2021, lida em 25/02/2021, da qual constam, como anexos, o Auto de Infração, demonstrativo de débito e planilhas elaboradas (fls. 10 e 11).

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 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, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito a 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, ainda que sob a forma de objetiva peça de impugnação.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, o que passo a fazê-lo neste momento, iniciando pela alegada carência de motivação, a qual não se apresenta presente no lançamento,

primeiro, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em práticas do contribuinte que seriam contrárias à legislação tributária do ICMS do Estado da Bahia.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;

2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;

3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;

4- direito de apresentar defesa escrita”

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para a infração lançada, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nelson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.*

Em segundo lugar, diante da arguição defensiva de serem os critérios empregados pelo Fisco para a autuação falhos e não explicitados, com o que não concordo.

A esse respeito, esclareço a bem da verdade, não ter a fiscalização qualquer obrigação ou norma impositiva que determine ser necessário apresentar ao contribuinte quais seriam *“os critérios utilizados para a autuação”*, e sim, apenas e tão somente aquele dever de aplicar a legislação vigente relativa à matéria objeto do lançamento tributário, o que ocorreu, no presente caso.

Na realidade, o autuante apontou de forma clara a infração, o infrator, a motivação para a autuação (uso de crédito fiscal presumido indevido vez que em valor superior ao permitido na legislação), explicitou a forma pela qual realizou o lançamento (através de refazimento da conta corrente fiscal), estando a mesma apta a produzir efeitos jurídicos.

O fato de o contribuinte discordar do lançamento ou o autuante ter dado interpretação equivocada à legislação especialmente quanto às operações e registros fiscais autuadas, se fosse o caso, apenas traz como consequência a improcedência e respectiva exclusão do Auto de Infração de tais parcelas, e não como pretende a defesa, em nulidade da autuação, o que me faz rejeitar tal

argumento posto, o que se soma aos outros argumentos, e servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional”, CNAE 49.30-2-02, estabelecido no município de Teixeira de Freitas, Bahia.

Nesta condição, deve seguir e observar a disposição contida no artigo 298 do RICMS/12, na redação vigente à época dos fatos geradores:

“Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por:

I – transportador autônomo;

II – empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional;

III – empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo Simples Nacional.

§ 1º Não são sujeitas à substituição tributária as prestações de serviços de transporte aéreo, ferroviário e dutoviário.

§ 2º Relativamente ao disposto no caput, observar-se-á o seguinte:

I – a nota fiscal emitida pelo contribuinte substituto deverá conter no campo “informações complementares” a base de cálculo e o valor do imposto retido referente ao serviço de transporte;

II – o sujeito passivo por substituição, lançará em sua escrita fiscal o valor do imposto retido no Registro E210, como débito especial;

§ 3º A substituição tributária relativa a prestações de serviço de transporte implica que:

I – a emissão dos Conhecimentos de Transporte pela empresa transportadora, a cada prestação, será feita sem destaque do imposto, neles devendo constar a expressão “Substituição tributária - art. 298 do RICMS”;

II – em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos, a transportadora fará constar declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativas a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização de crédito presumido;

III – em substituição à exigência do inciso II do § 3º deste artigo, poderá a empresa transportadora fazer aquela declaração em instrumento à parte, com identificação do signatário, com indicação do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, devendo essa declaração ser conservada pelo sujeito passivo por substituição pelo prazo de 05 (cinco) anos;

IV – no transporte metropolitano de pessoas, mediante contrato, poderá ser postergada a emissão da Nota Fiscal de Serviço de Transporte, até o final do período de apuração do imposto, desde que devidamente autorizado pelo fisco estadual.

§ 4º O transportador autônomo fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte nas prestações sujeitas à substituição tributária” (redação do caput do artigo vigente a partir de 27/06/2020, na forma do Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, DOE de 27/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020).

Na redação anterior, tal artigo possuía a seguinte redação, vigente até 31/12/19:

“Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:

I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;

II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.

§ 1º Relativamente ao disposto no inciso I, observar-se-á o seguinte:

I - a nota fiscal emitida pelo contribuinte substituto deverá conter no campo “informações complementares” a base de cálculo e o valor do imposto retido referente ao serviço de transporte”.

Na redação anterior dada ao inciso II do § 1º do artigo 298 pelo Decreto 16.849, de 14/07/16, DOE de 15/07/16, efeitos de 01/08/16 a 31/12/19, temos:

“II - o transportador autônomo fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte”.

Já na redação originária, vigente até 31/07/16:

“II - o transportador autônomo e a empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita neste Estado ficam dispensados da emissão de Conhecimento de Transporte;”

III - o sujeito passivo por substituição, em sua escrita fiscal:

a) lançará o documento no Registro de Saídas, relativamente aos dados correspondentes à operação própria;

b) na coluna “Observações”, na mesma linha do documento de que trata a alínea “a” deste inciso, lançará os valores do imposto retido e da respectiva base de cálculo, utilizando colunas distintas para essas indicações, sob o título comum “Substituição Tributária”;

c) se o contribuinte utilizar sistema eletrônico de processamento de dados, os valores relativos ao imposto retido e à respectiva base de cálculo serão lançados na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum “Substituição Tributária” ou o código ‘ST’;

d) no final do mês, consignará o valor total do imposto retido no Registro de Apuração do ICMS, no campo ‘observações’, fazendo constar a expressão “Substituição Tributária-Serviço de Transporte.”

§ 2º Nas repetidas prestações de serviço de transporte de carga vinculadas a contrato, o sujeito passivo por substituição:

I - fará constar na nota fiscal de saída de mercadorias:

a) declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de sua responsabilidade;

b) a expressão, se for o caso: ‘Dispensa de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação, nos termos do § 4º do art. 298 do RICMS’;

II - no final do mês, emitirá nota fiscal na qual constarão, especialmente, a base de cálculo, o imposto retido e a expressão ‘Substituição tributária - serviços de transporte’;

III - lançará em sua escrita fiscal:

a) o documento relativo à saída de mercadorias no Registro de Saídas, relativamente aos dados correspondentes à operação própria;

b) na coluna ‘Observações’, na mesma linha do documento de que trata a alínea ‘a’ deste inciso, a informação de que o imposto relativo ao frete é de sua responsabilidade;

c) o valor total do imposto retido no Registro de Apuração do ICMS, no campo ‘observações’, fazendo constar a expressão ‘Substituição Tributária - Serviço de Transporte’;

IV - levará em conta, para fins de abatimento do imposto a ser retido, eventual direito a crédito presumido relativo à prestação do serviço de que trata este artigo, desde que o transportador faça jus a tal benefício.

§ 3º Nas repetidas prestações de serviço de transporte de pessoas vinculadas a contrato, o sujeito passivo por substituição:

I - no final do mês, emitirá nota fiscal na qual constarão, especialmente, a base de cálculo, o imposto retido e a expressão ‘Substituição tributária - serviços de transporte’;

II - lançará em sua escrita fiscal o valor total do imposto retido no Registro de Apuração do ICMS, no campo ‘observações’, fazendo constar a expressão ‘Substituição tributária - serviço de transporte’.

III - levará em conta, para fins de cálculo do imposto a ser retido, o regime de apuração do imposto do transportador.

§ 4º Tratando-se de repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato, poderá ser dispensada a emissão de documento fiscal a cada prestação, observado o seguinte (Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 01/89):

I - a empresa transportadora, devidamente inscrita no cadastro estadual, deverá requerer do inspetor fazendário do seu domicílio fiscal autorização nesse sentido;

II - para obtenção da autorização de que cuida o inciso I deste parágrafo, o transportador instruirá o pedido com a cópia do contrato de prestação de serviço, contendo o prazo de vigência, o preço dos serviços, as condições de pagamento e a natureza dos serviços prestados;

III - no ato de concessão da autorização deverão constar:

a) o nome do contratante do transportador;

b) as épocas em que deverão ser emitidos os documentos fiscais relativos ao transporte, não podendo este prazo ultrapassar o período de apuração do imposto;

c) o prazo de validade”.

Observação: o § 5º foi revogado pelo Decreto 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19, efeitos a partir 01/01/20, possuindo quando em vigência a seguinte redação:

“§ 5º A substituição tributária relativa a repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato implica que:

I - a emissão dos Conhecimentos de Transporte pela empresa transportadora, a cada prestação, será feita sem destaque do imposto, neles devendo constar a expressão 'Substituição tributária - art. 298 do RICMS';

II - tendo a transportadora obtido a autorização a que alude o § 4º deste artigo, poderá englobar num só Conhecimento de Transporte, no final do mês, o montante das prestações verificadas no período, sem destaque do imposto, contendo, igualmente, a expressão prevista no inciso I deste parágrafo;

III - em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos de acordo com os incisos precedentes, a transportadora fará constar, ainda, declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativas a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização de crédito presumido;

IV - em substituição à exigência do inciso III deste parágrafo, poderá a empresa transportadora fazer aquela declaração em instrumento à parte, com identificação do signatário, com indicação do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, devendo essa declaração ser conservada pelo sujeito passivo por substituição pelo prazo de 5 anos”.

Da mesma maneira, também o § 6º foi revogado pelo Decreto 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19, efeitos a partir 01/01/20, até então possuindo a seguinte redação, dada pelo Decreto 18.085, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 01/01/18 a 31/12/19:

“§ 6º Não são sujeitas à substituição tributária as repetidas prestações de serviços de transporte aéreo, ferroviário, dutoviário e as efetuadas por empresa inscrita na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, optantes do Simples Nacional”.

Redação anterior dada ao § 6º tendo sido acrescentado ao artigo 298 pelo Decreto 13.945, de 23/04/12, DOE de 24/04/12, efeitos de 01/04/12 a 31/12/17:

“§ 6º Não são sujeitas à substituição tributária as repetidas prestações de serviço de transporte efetuadas por empresa inscrita na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, optantes do Simples Nacional”.

Já o artigo 270 do mesmo dispositivo normativo, que disciplina o crédito fiscal presumido, determina:

“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);

Na redação anterior da alínea “b”, vigente entre 01/08/12 a 31/12/19, imposta pelo Decreto 14.073, de 30/07/12, DOE de 31/07/12, vigia o seguinte:

“b) nas prestações interestaduais de serviços de transporte rodoviário, aquaviário, dutoviário ou ferroviário efetuadas por empresas transportadoras ou por transportadores autônomos, o crédito presumido será de 20 % do valor do ICMS devido nas prestações (Conv. ICMS 106/96)” (grifei).

Apesar da alteração da redação, em essência, o conteúdo era o mesmo, considerando o caso em comento.

Já o § 1º acima mencionado determina:

“§ 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;

III - o prestador de serviço não obrigado à inscrição cadastral ou à escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito no próprio documento de arrecadação”.

Da mesma maneira, temos o Convênio ICMS 106/96, que de igual forma dispõe sobre concessão de crédito presumido nas prestações de serviços de transporte, e que estabelece, na sua Cláusula Primeira, § 3º, a respeito:

“§ 3º O prestador de serviço não obrigado à inscrição cadastral ou à escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito previsto nesta cláusula no próprio documento de arrecadação”.

Ademais, a Lei Complementar 87/96 assim dispõe, para determinação da base territorial do ICMS quanto a prestação de serviços de transporte;

“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação”.

A base territorial de cobrança do imposto é, pois, o local de cobrança do ICMS, e na eventualidade de estar a transportadora no estado onde não possui inscrição estadual, deve recolher o imposto, em benefício daquele Estado, se apropriando do crédito presumido no próprio documento de arrecadação, razão para não ter que lançar crédito do imposto devido a outro Estado, na escrituração fiscal realizada no Estado da Bahia, como feito.

Ou seja: o crédito fiscal se apresenta como um direito do contribuinte, porém, há de observar a legislação vigente quanto ao percentual e tipos de operação sobre as quais seria possível a sua apropriação, fato não observado pelo contribuinte, ao se apropriar de créditos fiscais correspondentes a operações cujo imposto é destinado para outra Unidade da Federação, não sendo o imposto oriundo de tal prestação devido ao Estado da Bahia, inexistente lógica, motivo e/ou razão para que este Estado suporte o ônus do crédito fiscal, tal como procedido na escrituração fiscal da empresa autuada.

Embora mencionando na impugnação diversos Anexos com documentos que comprovariam a improcedência da infração, não constam quaisquer elementos ou documentos, impressos, ou em mídia de fl. 38 com os elementos prometidos e enumerados, o que ensejou pedido a advogada da empresa em tal sentido, prontamente atendida, tendo vindo os mesmos através de e-mail.

Dos documentos apresentados, totalizando quatro anexos, numerados de 05, 06, 07 e 08, temos o seguinte:

O Doc. 05, vem a ser a cópia dos Documentos Auxiliares de Conhecimento de Transporte Eletrônico, o Doc. 06 apresenta a imagem dos Documentos de Arrecadação dos estados onde ocorreram as prestações de transporte, bem como Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), com indicação de pagamento do ICMS aos Estados onde ocorreram as operações de transporte, e a que é devido o imposto, o Doc. 07 traz os comprovantes de transações bancárias, comprovando o recolhimento do imposto correspondente aos documentos anteriores, e por último o Doc. 08 vem a ser o que a autuada entende o Livro Fiscal de Apuração de ICMS em formato de processamento de dados.

Em relação a este último, vale dizer não poder se aceitar tal “livro” como elemento de prova, uma vez que a empresa autuada se encontra obrigada a escriturar e transmitir seus livros fiscais pelo SPED, através da EFD. Assim, os mesmos não podem ser aceitos como elemento de provas válidos, apenas a escrituração digital, a qual não veio aos autos por parte da empresa.

Quanto aos outros documentos, igualmente em nada ajudam a defesa, apenas constata a ocorrência de prestações de serviço de transporte iniciadas em Unidades da Federação que não o Estado da Bahia, como por exemplo no Espírito Santo, Pará, São Paulo e Rondônia, com

pagamento do ICMS em benefício dos Estados onde se deu o fato gerador da obrigação tributária, tendo o sujeito passivo se apropriado do crédito fiscal presumido, que deveria constar diretamente no documento fiscal emitido para acobertar e recolher a prestação de serviço, conforme visto acima, e previsto no Convênio ICMS 106/96 lançado na escrituração fiscal no estabelecimento localizado no Estado da Bahia, como crédito presumido, reduzindo o valor do imposto a recolher em benefício da Bahia, uma vez que não lançado o débito correspondente, em sentido contrário ao princípio da não cumulatividade.

Isso inclusive pode vir a ser um dos motivos que tenham levado, conforme apontado pelo autuante em sua informação fiscal, ao fato de apresentar a empresa transportadora, de forma reiterada, saldo credor de ICMS incompatível com a sua atividade.

Ainda que a autuada não o enfrente diretamente, sequer rebata o fato de ter se apropriado de créditos fiscais correspondentes a imposto recolhido a favor de outros Estados que não o da Bahia, apenas se detendo em questões periféricas e na nulidade vislumbrada na autuação, a qual, como visto, não tem procedência, se mostrando incapaz de elidir a infração que lhe foi imputada, os elementos constantes do lançamento, fazem com que o mesmo se mantenha na integridade.

Fato, é que a autuação se pautou na escrituração fiscal do contribuinte e nos lançamentos por ela realizados, e de sua responsabilidade quanto ao conteúdo do seu arquivo, transmitido para a SEFAZ, o qual possui a devida e necessária validade jurídica, e no caso, apenas bastaria a comprovação de que os lançamentos realizados a título de crédito fiscal se encontram em consonância e alinhados com a legislação aplicável, o que não ocorreu.

E aqui há de se invocar e aplicar o teor dos artigos 142 e 143 do RPAF/99, no seguinte sentido:

“Art. 142. 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”.

“Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199, de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127–D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes, para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não tendo mais sentido qualquer outra forma de intimação que não o Domicílio Tributário Eletrônico.

Como sabido, o processo administrativo fiscal tem como objetivo maior, a busca da verdade material. Em sua impugnação, o sujeito passivo argumenta em contrário ao lançamento, todavia, não consegue carrear aos autos qualquer prova em sentido contrário ao da acusação fiscal, o que me leva, juntamente com os expostos argumentos, a manter o lançamento, tal como inicialmente apontado, sendo, pois, procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual¹, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298942.0008/21-7**, lavrado contra **3R TRANSPORTES EIRELI**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 251.500,18** acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR