

**A. I. Nº** - 299333.0009/21-2  
**AUTUADO** - FORTALEZA TRANSPORTES LTDA. - EPP  
**AUTUANTE** - ALAN ROBERTO DIAS  
**ORIGEM** - DAT SUL / INF AZ SUDOESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/03/2022

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0042-02/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. DESENCONTRO ENTRE OS VALORES DO IMPOSTO RECOLHIDOS E O ESCRITURADO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. 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. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 05 de agosto de 2021 e refere-se 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%”.*

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, constituídos na forma do instrumento de fl. 135 apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 103 a 124, onde argumenta, após resumir os termos da autuação, ter sido o presente Auto de Infração lavrado de forma indevida estando eivado de vícios contrários à Legislação Tributária vigente, não podendo prosperar, sob pena de colocar em risco a seriedade do Processo Administrativo Fiscal.

Para provar sua improcedência, relaciona os seguintes documentos que está acostando juntamente com a impugnação, esclarecendo serem todos referentes aos exercícios de 2018, 2019 e 2020, objetos da presente autuação fiscal, ora impugnada. Estes documentos são provas concretas da total inconsistência dos valores levantados e lançados pelo autuante e seus anexos ora hostilizados a título de ICMS, pelos quais, de forma consistente, pretende provar que o Auto de Infração não deve subsistir.

Aduz que conforme dispõe o artigo 151, do Código Tributário Nacional (reproduzido), a proposição de defesa em processo administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário enfocado pelo Auto de Infração.

Além disso, observando o brocardo *accessorium sequitur principale*, estando suspensa a exigibilidade do tributo em face da interposição da presente defesa, a multa aplicada deve necessariamente permanecer com a exigibilidade suspensa, sendo vedada sua inscrição em dívida ativa.

Argui a nulidade do Auto de Infração, pelo motivo de existir isenção do ICMS nas operações internas de transporte de carga, consistindo o instituto da isenção em um tratamento tributário específico concedido a determinados produtos ou serviços tributados pelo imposto, o qual visa desonerar o custo tributário destes e, assim, possibilitar a redução de seu preço para o consumidor.

Indica ter o CTN tratado da isenção tributária em seus artigos 175, inciso I, e 176, e esta consiste em uma hipótese de exclusão do crédito tributário em face de uma determinação legal.

Aponta que no Estado da Bahia, a isenção do ICMS é regulamentada pelo Decreto 13.780/2012 - RICMS/BA, em seu artigo 265, em seu inciso CXIII, que dispõe acerca da isenção do ICMS nas operações internas de transportes de cargas destinadas a contribuintes de ICMS, conforme reprodução.

Assim, segundo o dispositivo legal alhures, as empresas que prestam serviços de transporte de carga destinadas a contribuintes de ICMS, dentro do próprio Estado da Bahia, são isentos do pagamento do tributo em suas operações. Em outras palavras, a isenção relativa à prestação interna de serviço de transporte apenas é aplicável quando estiver relacionada a uma operação de circulação de mercadorias também interna.

Nota ser empresa que tem como atividade principal as operações de transporte rodoviário de combustíveis dentro do Estado da Bahia, os quais se destinam ao consumo de empresas que também são contribuintes de ICMS dentro do Estado.

Assevera que a isenção de ICMS nas prestações internas de serviços de transporte de carga, antes mesmo da vigência do artigo 265, inciso CXIII, era prevista pelo artigo 12 da Lei 8.534/2002, reproduzida.

Considerando o período autuado, qual seja o de 31/01/2018 a 31/12/2020, e aplicando-se a lei ao tempo do fato gerador, verifica que de janeiro de 2018 a dezembro de 2018, a norma que autorizava a isenção do ICMS nas operações internas, era o artigo 12 da Lei 8.534/2002, sendo que a partir de 01/01/2019 a 31/10/2019, o RICMS/BA passou a regular o instituto da isenção sem qualquer restrição e, a partir de outubro de 2019, o dispositivo foi reproduzido com a única restrição de que as prestações internas de serviços de transporte de carga sejam destinadas a contribuinte do ICMS, como ocorre no presente caso, haja vista a autuada transportar carga a postos de gasolina, também contribuintes de ICMS.

Uma vez que o combustível se enquadra como uma espécie de carga, as operações internas sequer deveriam ter sido tributadas, e nesse mesmo sentido tem entendido este Conselho em diversos julgados, a exemplo dos Acórdãos JF 0057-05/21-VD e JF 0136-02/20-VD, copiados em suas Ementas.

Vislumbra nos Acórdãos acima, em decorrência de ter sido invocada a isenção prevista, enquanto matéria combativa de parte da infração, os Autos de Infração foram parcialmente reformados, e isto se deu, não só pelas minúcias pertinentes ao caso, mas também e principalmente, em decorrência da confissão ocorrida pelos responsáveis em realizar a diligência fiscalizatória, no sentido de que os valores referentes a operações internas foram lançados equivocadamente.

Salienta que na isenção de um tributo o que ocorre não é a inexistência de fato gerador, mas sim uma dispensa do pagamento deste, estabelecida pelo próprio ente competente por sua instituição e arrecadação, qual seja o Estado. A isenção prevista no RICMS/BA foi editada em consonância com o Convênio ICMS 04/2004, o qual autorizou os Estados signatários, incluindo a Bahia, a concederem isenção de ICMS para as prestações de serviço de transporte de carga destinadas a contribuintes do imposto, de acordo com sua Cláusula Primeira, transcrita.

Tem como nítida que as operações realizadas são abarcadas pela isenção disposta no artigo 265, inciso CXIII, do RICMS/BA e artigo 12 da Lei 8.534/2002, e sequer deveriam ter sido tributadas pelo Fisco Estadual, de modo que resta nulo o Auto de Infração ora guerreado.

Como segundo argumento, menciona o descredenciamento da empresa do Simples Nacional e do seu real regime de tributação, daí a necessidade de apuração pela conta corrente fiscal, uma vez que conforme já aduzido anteriormente, fora descredenciada do regime do Simples Nacional em 2018, tendo em vista que ultrapassou o limite de faturamento estipulado para esse regime de tributação.

Ao ser descredenciada do sistema, fora, de maneira automática e sem qualquer intimação para apresentar termo de opção de tributação, enquadrada teoricamente no regime de conta corrente fiscal, tendo passado a ser tributada desta forma no período de 2018 a 2020, e, muito embora o Auto de Infração esteja fundamentado no artigo 305 do RICMS, percebe da simples leitura dos demonstrativos anexos ao Auto, que o autuante incorreu em erro, pois aplicou 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 (copiado).

Portanto, assevera ter havido nítido erro na base de cálculo, quando o autuante presumiu 20% de crédito nas operações de entrada, pois deveria ter presumido 20% de crédito nas operações de saída. Contudo, no enquadramento legal utilizado no presente Auto de Infração, o qual fundamenta a suposta infração cometida, consta o artigo 305 do RICMS/BA, o qual aduz acerca do regime tributário de conta corrente fiscal, de acordo com reprodução do mesmo.

Entretanto, em que pese, ao ser excluída do Simples Nacional, ter sido enquadrada no regime de conta corrente teoricamente e tendo o recolhimento do tributo ocorrido desta forma no período de 2018 a 2020, assevera ter a Autoridade Fiscal calculado o suposto tributo devido pela empresa por meio da sistemática do crédito presumido, tendo presumido um lucro de 20%. Dessa forma, se o Auto de Infração fora fundamentado no artigo 305 do RICMS/BA e o autuante reconheceu que a empresa se enquadrava no regime de conta corrente fiscal, a utilização do crédito presumido fora feita de maneira arbitrária, sendo necessária a reapuração mês a mês do período autuado (2018 a 2020).

Nota que o Fisco Estadual imputou o crédito presumido da impugnante, tendo efetuado o lançamento de 20% nas operações de entrada, quando, em verdade, ele deveria ter apurado o tributo pela sua conta corrente fiscal, mediante o levantamento de toda mercadoria, ativos, passivos, entrada de combustível e aditivos, recolhimentos mensais pelo Simples Nacional, dentre outros procedimentos, para apurar o ICMS de crédito mensal, seguindo a previsão do artigo 309, inciso I, alínea “c” do RICMS/BA, cujo teor reproduz.

Alega que o artigo 270, inciso III, alínea “b”, do RICMS/BA (copiado), trata da aplicação do percentual de 20% do crédito presumido às empresas que realizam o serviço de transporte de cargas, como é o caso presente.

Menciona que o inciso I do § 1º do referido dispositivo determina que, em se tratando da hipótese prevista no inciso III, o contribuinte deverá lavrar o “Termo de Opção” declarando expressamente o regime de tributação que adotará, conforme transcrição.

Observa que, conforme já aduzido, após ser descredenciada do regime do Simples Nacional, a empresa sequer fora intimada acerca do Termo de Opção, para que pudesse declarar qual o

regime de apuração se enquadraria, se pelo crédito presumido ou pela conta corrente fiscal, mas “encaixada” em outro regime sem qualquer oportunidade de se manifestar sobre.

Pontua que não se está aqui aduzindo que o regime tributário no qual fora enquadrada, após a sua exclusão do Simples, é ilegal ou incompatível com a sua atividade, mas tão somente se roga para que seja feita a reapuração mensal do período 2018 a 2020, mês a mês, com base na conta corrente fiscal da empresa, uma vez que este é o efetivo regime no qual se encontrava quando do período da autuação fiscal e não com base no crédito presumido, como fora erroneamente feito pelo Fisco.

Dessa forma, diante o exposto, tem como restado imperiosa a nulidade do Auto de Infração em epígrafe, em face do equívoco nos cálculos efetuados pelo Ente Autuante, que se utilizou de regime de tributação equivocado, ignorando o regime no qual está efetivamente enquadrada, para que seja feita a reapuração mensal do período 2018 a 2020, mês a mês, com base na conta corrente fiscal da empresa.

Frisa que o Auto de Infração deve ser lavrado de forma cristalina, de modo a não ensejar quaisquer margens de dúvidas, como, aliás, exige a lei e regulamento vigente. E, em que pese a competência, o mérito e a dignidade do autuante, os dados inseridos no demonstrativo de débito anexos ao Auto de Infração impugnado, fornecidos pelo Fisco, estão recheados de incertezas e falhas. Apoiada em todo o exposto e nas robustas e consistentes provas documentais acostadas a presente, permite a empresa, na exata forma processual administrativa, impugnar o presente Auto de Infração em face, *rogata máxima vênia*, de erros e equívocos expendidos e comprovados ao longo desta.

Analisa a seguir, o fato de que por meio da presente autuação, a Secretaria da Fazenda, por seus prepostos, exige não só o imposto, mas também multa de 60% sobre o valor principal em razão da infração cometida, nos termos do artigo 42 da Lei 7.014/96, sendo sabido que o caráter da multa é disciplinador, não havendo na conduta do contribuinte a intenção ou premeditação em fraudar o Fisco.

Argumenta que a Constituição Federal veda expressamente a utilização de tributos com efeito de confisco, incluindo aí neste rol também as multas. No entanto, ao tratar de matérias afeitas a inconstitucionalidades, tem sido cada vez mais corriqueira a posição do Fisco, no sentido de não apreciar a matéria de direito apresentada, por entender que foge a sua alçada de competência, todavia, já há posição sedimentada em sentido contrário, garante.

Pede *vênia* para transcrever a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – 1ª Turma, nos termos reproduzidos, quando da apreciação do Recurso 104-112.474 (RP/104-0.295, RD/104-0.898 e RD/104- 0.998), cujo trecho do voto condutor destaca.

Portanto, no presente caso, assegura ter o direito constitucional de ver apreciada pelo órgão julgador todas as matérias suscitadas na presente impugnação, tendo a multa fiscal se originado de um ilícito tributário, ocasionado por uma inobservância no dever de recolher algum tributo ou não cumprir alguma obrigação acessória. Para o caso em tela, afirma que o contribuinte não incorreu em qualquer irregularidade que ensejasse em atribuir um valor tão absurdo e pesado a título de multa, e neste sentido, se socorre de ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho, bem como dos artigos 5º, inciso LIV e 150, inciso IV, da Carta Magna, transcritos.

Denota dessa apreensão jurídica supra transcrita, ter o seu respaldo de minimizar ou cancelar a vultosa multa que lhe foi imputada, nas decisões e fundamentos jurídicos que foram discorridos exaustivamente, pois, como é de ver, o montante excessivo em relação à infração tributária não se coaduna com o nosso sistema jurídico, que já prevê a incidência de juros moratórios (com a finalidade de indenizar o erário pela indisponibilidade do montante do tributo durante certo lapso de tempo em que o contribuinte se beneficiou dessa mesma disponibilidade) e correção monetária (para manter o poder aquisitivo do valor).

A multa teria efeito de apenas penalizar o contribuinte pelo fato de supostamente não obedecer à legislação vigente. Não resta dúvida de que a imposição de multas elevadas leva a verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte. Há ainda efeito confiscatório sempre que houver afronta aos princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho, de ofício ou profissão, bem assim quando o tributo acarretar a impossibilidade de atividades econômicas, conclui.

Tem como evidenciado o efeito de confisco na imposição da multa aplicada, pelo fato de que os valores percentuais são vultosos e dessa maneira, penalizam-se as atividades da empresa, que não pode abrir mão de seu capital de giro para satisfazer a sanha fiscal do Estado. Em última análise, admitir como legítimo o dever do adimplemento de tal obrigação, seria o mesmo que condenar a propriedade privada a ser efetivamente consumida por via de um ato estatal.

Registra ser a Carta Magna de 1988 clara e cristalina ao reprimir o efeito confiscatório da carga tributária, assim entendido aquele decorrente de ato que vise apreender ou adjudicar, sem indenização, bens pertencentes aos particulares, em favor do Fisco, sendo que os princípios da vedação do confisco e da capacidade contributiva do contribuinte constam atualmente do texto constitucional, na parte relativa ao Sistema Tributário Nacional.

Reconhece que a parcela ora impugnada com esta defesa não seja tributo em si, mas, em que pese se dirijam expressamente aos tributos, não se pode negar que os mencionados paradigmas constitucionais se estendam a todo o sistema tributário, alcançando por inteiro o crédito tributário em sua expressão mais abrangente, como conceituado no artigo 113 do CTN. Ou seja, eles atingem tanto os próprios tributos como as penas fiscais.

Dessa forma, infere que a equidade recomenda a exclusão do abuso do direito revelado pela aplicação de multas vultosas, porque estas representam, indubitavelmente, sanção confiscatória, e na verdade, não poderia ser de outra forma.

Acrescenta que a atual situação da economia nacional não mais autoriza a cobrança de elevadas taxas de juros e multas moratórias por parte de credores cada vez mais ávidos por recursos financeiros. A jurisprudência, por sua vez, mantém a mesma postura de afastar a aplicação de penas desproporcionais, evidenciando assim o direito que está a amparar a pretensão da defendente

A esse respeito, frisa que o STF negou provimento ao Agravo Regimental interposto pela União (Fazenda Nacional) no RE 523.471, reconhecendo que o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplica às multas, e não apenas aos tributos, e a abusividade de multa de 60% do valor do débito fiscal, que ultrapassa e muito o valor declarado inconstitucional pelo STF. Traz trecho da mencionada decisão.

Entendendo comprovado, portanto, o descabimento da penalidade imposta, em caráter absolutamente desproporcional à infração que lhe foi imputada, requer que seja imediatamente afastada a multa aplicada de 60% (sessenta por cento) do valor da operação, sob pena de violação ao artigo 150, inciso IV, da CF, ou, ao menos seja ela reduzida a percentuais condizentes com o entendimento exarado pelo STF, aplicáveis sobre o valor do débito fiscal, e não sobre o valor da operação.

Diante do exposto, pleiteia que seja reconhecida a nulidade/improcedência do Auto de Infração, tendo em vista:

- Que a operação de transporte de carga interna, sua atividade principal, é isenta de pagamento de ICMS, em face do quanto disposto no artigo 12 da Lei 8.534/2002 e artigo 265, inciso CXIII, do RICMS/BA;
- O equívoco nos cálculos efetuados pelo autuante, o qual se utilizou de regime de tributação diverso daquele em que deveria estar efetivamente enquadrada, devendo ser feita a reapuração mensal do período 2018 a 2020, mês a mês, com base na conta corrente fiscal da empresa;

- O erro na base de cálculo, considerando que ainda que o autuante pudesse presumir o crédito, os 20% de crédito arbitrados deveriam se dar sobre as operações de saída e não de entrada;
- A multa aplicada no percentual de 60% do valor da operação e, portanto, é excessivamente abusiva e confiscatória, em ofensa aos artigos 37 e 150, inciso IV, da CF, devendo a multa ser cancelada, ou reduzida a patamar razoável.

Em respeito ao princípio da verdade material, e com fulcro no artigo 123, § 3º, e do artigo 145, do RPAF/99, requer seja o presente processo convertido em diligência para comprovação dos fatos alegados nesta peça defensiva, e que lhe seja assegurado o direito à produção de qualquer meio de prova em direito admitidos, em especial pela posterior juntada de novos documentos, de forma a comprovar suas alegações defensivas.

Com espeque no artigo 163 do RPAF/99, bem como no artigo 64, § 3º do Decreto 7.592/99 (Regimento Interno do CONSEF), requer expressamente a participação na sessão de julgamento e a realização de sustentação oral.

Em atendimento ao quanto exposto no artigo 167, inciso II, do RPAF/99, informa que a matéria impugnada não foi submetida à apreciação judicial, requerendo, por derradeiro, que todas as intimações, através da Imprensa Oficial, sejam publicadas em nome do seu advogado, no endereço indicado, sob pena de nulidade.

Acostou documentos de fls. 147 a 1.406.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 1.408 a 1.411, esclarece ter a fiscalização da presente empresa feito parte de uma programação estadual elaborada pela SAT/DPF/GEPLA, com vistas a verificação sumária de sócios de mais de uma empresa e que possuíam faturamento superior ao exigido para permanecer na condição de Simples Nacional.

Em cada região foram selecionados servidores para a execução do serviço com base em uma lista enviada.

Aponta que as orientações básicas para execução dos trabalhos foram as seguintes:

#### Procedimento para Fiscalização das Empresas

1. Cada auditor recebeu um pacote de empresas de 2 CPFs;
2. O objetivo é que fossem fiscalizadas todas as empresas de um mesmo CPF;
3. A fiscalização seria do tipo Sumária de Conta Corrente Fiscal;
4. Após a emissão da Ordem de Serviço, cada servidor receberia o pacote de fiscalização com as Notas Fiscais eletrônicas de entrada e saída;
5. Foi enviado o relatório com a relação das Notas Fiscais Consumidor eletrônicas emitidas por todas as empresas de cada sócio;
6. Seriam consultados os valores declarados no PGDAS e os informados pelas empresas de cartão de crédito (TEF).

De posse dos dados acima, o encarregado de realizar tal tarefa deveria proceder com o roteiro de conta corrente, fazendo a apuração do imposto devido, da data de exclusão do Simples Nacional até 31 de dezembro de 2020, sendo que a data de exclusão do Simples Nacional poderia ser verificada na planilha “Relação de contribuintes SN”.

Reporta que tais orientações foram passadas no sentido de que as sumárias a serem realizadas, em total de quinze empresas no trimestre, fossem realizadas observando os pontos mais relevantes da fiscalização, visto a impossibilidade de realização de uma vertical em todas elas.

Como se trata de uma empresa em que o CNAE-Fiscal é de transporte rodoviário de produtos perigosos (4930203), envolvendo uma infinidade de clientes que não apenas combustíveis, mas inclusive não contribuintes como produtores rurais nos casos de adubos líquidos e defensivos, sem as notas fiscais das operações não seria possível assegurar, inclusive sobre a total regularidade da operação.

Plota Resumo Fiscal Completo extraído dos sistemas da SEFAZ.

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.

A empresa então se coloca contrária a esta opção, alegando que após ser descredenciada do Simples Nacional, esta não teria sido consultada ou intimada a declarar qual o regime de apuração desejaria se enquadrar, e que no caso concreto, foi colocada no crédito presumido sem se manifestar a respeito, visto que para tal teria que lavrar um “termo de opção”, o que agora entende como uma colocação justa.

Neste sentido, solicita que seja feita a apuração mensal do período fiscalizado mês a mês com base na conta corrente fiscal, pois seria este o regime do contribuinte no período fiscalizado, após o mesmo ter sido excluído do Simples Nacional, indica.

A tipificação do Auto de Infração está perfeita, descrevendo os fatos a serem apurados, conforme demonstra a descrição do mesmo, aduz.

Após copiar o teor do artigo 305 do RICMS/12, conclui acatar plenamente as argumentações do contribuinte quanto as questões relativas ao crédito presumido, mas entende que isto não invalida o Auto de Infração, visto que as planilhas serão corrigidas conforme solicitação do próprio contribuinte, e submeterá ao mesmo para novamente fazer as suas considerações e readequar eventuais correções.

Menciona e reproduz o teor do artigo 18, § 1º, do RPAF/99, submetendo a apreciação para realização de novos demonstrativos, ou em caso de nulidade estabelecida em julgamento, a emissão de nova Ordem de Serviço para uma fiscalização vertical.

Foram os autos encaminhados para instrução e julgamento pelo órgão preparador em 26/11/2021 (fl. 1.413), recebidos no CONSEF em 06/12/2021, e encaminhados a este relator em sem qualquer despacho (fl. 1.413-v).

Presente na sessão de julgamento, a advogada da empresa Dra. Ingrid Radel, OAB/BA 34.269, que em sustentação oral, após resumir os fatos já relatados, assevera ter sido o Auto de Infração lavrado de forma indevida, tendo impugnado o mesmo, com suporte na documentação acostada aos autos.

Repetiu os termos já postos na defesa apresentada, especialmente em relação as isenções de prestações internas de serviço de transporte, a necessidade de reapuração dos valores de ICMS pelo regime normal de apuração, mês a mês, na forma de conta corrente fiscal, tendo o autuante apurado o imposto sob a lógica do crédito presumido, de forma incorreta, uma vez que sobre as saídas, e não sobre as entradas, como feito, e além do crédito presumido ter sido imputado erroneamente sobre as entradas, em desacordo com a legislação do imposto.

Fala restar imperiosa a nulidade do Auto de Infração.

Aborda, *in fine*, na abusividade da multa aplicada, solicitando a sua dispensa ou redução, pleiteando a nulidade/improcedência do lançamento.

## 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.

Analisando 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 rôpego, 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.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **299333.0009/21-2**, lavrado contra **FORTALEZA TRANSPORTES LTDA. - EPP**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto n 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR