



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 1

PROCESSO Nº 1460262021-3- e-processo nº 2021.000205689-5

ACÓRDÃO Nº 0551/2022

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: POSTO ALTERNATIVA DE COMBUSTÍVEL E SERVIÇO LTDA.

Advogados: Sr.º RINALDO MOUZALAS DE SOUZA E SILVA, inscrito na OAB/PB sob o nº 11.589 E Sr.º RICARDO MAGALDI MESSETTI, inscrito na OAB/PB sob o nº 29.585-A

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: SANDRO NACIF TEBAS

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS FRETE - DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE - VÍCIO MATERIAL - NULIDADE DE PARTE DOS LANÇAMENTOS EM RAZÃO DE ERRO NA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - MULTA APLICADA - IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

*- Nos termos da legislação de regência, recai sobre o contratante de serviço de transporte a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição quanto aos serviços prestados por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no CCICMS/PB.*

*- A indicação errônea do sujeito passivo, quando decorrente de erro de direito, configura vício material, porquanto resulta da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato de lançamento.*

*- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade aplicada é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.*

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 2

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para reformar a decisão monocrática e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001708/2021-58, lavrado em 13 de setembro de 2021 contra a empresa POSTO ALTERNATIVA DE COMBUSTÍVEL E SERVIÇO LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.844,42 (um mil, oitocentos e quarenta e quatro reais e quarenta e dois centavos), sendo R\$ 1.229,61 (um mil, duzentos e vinte e nove reais e sessenta e um centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 41, IV e 391, II c/c o 541, todos do RICMS/PB e R\$ 614,81 (seiscentos e catorze reais e oitenta e um centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 60.433,66 (sessenta mil, quatrocentos e trinta e três reais e sessenta e seis centavos), sendo R\$ 40.289,07 (quarenta mil, duzentos e oitenta e nove reais e sete centavos) de ICMS e R\$ 20.144,59 (vinte mil, cento e quarenta e quatro reais e cinquenta e nove centavos) de multa por infração.

Ressalvo a possibilidade de refazimento do feito fiscal, em razão do vício material indicado, observado o prazo insculpido no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 21 de outubro de 2022.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA  
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR  
Assessora



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 3

PROCESSO Nº 1460262021-3

e-processo nº 2021.000205689-5

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: POSTO ALTERNATIVA DE COMBUSTÍVEL E SERVIÇO LTDA.

Advogados: Sr.º RINALDO MOUZALAS DE SOUZA E SILVA, inscrito na OAB/PB sob o nº 11.589 E Sr.º RICARDO MAGALDI MESSETTI, inscrito na OAB/PB sob o nº 29.585-A

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: SANDRO NACIF TEBAS

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS FRETE - DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE - VÍCIO MATERIAL - NULIDADE DE PARTE DOS LANÇAMENTOS EM RAZÃO DE ERRO NA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - MULTA APLICADA - IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

*- Nos termos da legislação de regência, recai sobre o contratante de serviço de transporte a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição quanto aos serviços prestados por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no CCICMS/PB.*

*- A indicação errônea do sujeito passivo, quando decorrente de erro de direito, configura vício material, porquanto resulta da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato de lançamento.*

*- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade aplicada é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.*

**RELATÓRIO**



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 4

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001708/2021-58, lavrado em 13 de setembro de 2021, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Simplificada nº 93300008.12.00005126/2021-09 denuncia a empresa POSTO ALTERNATIVA DE COMBUSTÍVEL E SERVIÇO LTDA., inscrição estadual nº 16.164.905-0, de haver cometido a seguinte irregularidade, *ipsis litteris*:

0639 – ICMS FRETE >> O autuado acima qualificado está sendo acusado de suprimir o recolhimento do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte de mercadorias.

Em decorrência deste fato, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 41, IV e 391, II c/c o 541, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 62.278,08 (senta e dois mil, duzentos e setenta e oito reais e oito centavos), sendo R\$ 41.518,68 (quarenta e um mil, quinhentos e dezoito reais e sessenta e oito centavos) de ICMS e R\$ 20.759,40 (vinte mil, setecentos e cinquenta e nove reais e quarenta centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 4 a 106.

Depois de cientificada da autuação em 17 de setembro de 2021, a autuada, por intermédio de seus advogados, apresentou, em 13 de outubro de 2021, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por meio da qual pontua que:

- a) As operações descritas no Auto de Infração não constituem fatos geradores do ICMS, uma vez que representam transferência de insumos para outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Paraíba;
- b) A jurisprudência vem firmando entendimento no sentido de que a simples transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não configura fato gerador do ICMS.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal José Hugo de Lucena Costa, que exarou sentença pela procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *litteris*:



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 5

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO-DENÚNCIA COMPROVADA.**

- A responsabilidade pelo pagamento do ICMS, nas hipóteses de contratação de serviço de transporte de carga iniciada neste Estado, quando efetuada por empresa transportadora de outra unidade da federação e não inscrita no CCICMS/PB, recai sobre o contratante-tomador do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição tributária.

**AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE**

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 6 de junho de 2022, o sujeito passivo protocolou, no dia 5 de julho de 2022, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por meio do qual alega, em síntese, que:

- a) Para realização dos serviços de transporte de combustíveis de distribuidoras localizadas no município de Cabedelo – PB, a recorrente ou efetuou ela própria o transporte das mercadorias, ou contratou empresas transportadoras devidamente inscritas no cadastro de contribuinte do ICMS do Estado da Paraíba;
- b) O julgador fiscal, por entender que a defesa não apresentou provas capazes de comprovar a improcedência da autuação, manteve o crédito tributário lançado na inicial;
- c) Não incide ICMS nas prestações de serviços de transporte de mercadorias realizada por frota própria, em razão de inexistir conteúdo econômico para formação da base de cálculo do referido tributo. Sendo assim, deve-se reconhecer a improcedência de parte da autuação, uma vez que o transporte das mercadorias fora realizado pela própria recorrente;
- d) Nos termos do que disciplinam os artigos 41, IV; 391, II e 541, do RICMS/PB, a responsabilidade por substituição somente será atribuída ao tomador se o serviço for efetuado por transportador autônomo ou por empresa de outra unidade da federação, sem inscrição no Estado da Paraíba. No caso em tela, observa-se que as empresas contratadas pela recorrente para realizarem os serviços de transporte possuem inscrição no CCICMS/PB, conforme se apresenta na própria documentação apresentada pelo auditor fiscal responsável pela autuação (*vide* relação das empresas às fls. 140 e 141);
- e) A multa aplicada tem nítido caráter confiscatório.



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 6

Com base nos argumentos apresentados, a recorrente requer:

- a) Seja declarada a improcedência do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001708/2021-58;
- b) Subsidiariamente, a redução da multa aplicada;
- c) Que todas as intimações sejam expedidas em nome de seus advogados;
- d) A produção de todas as provas admitidas em direito;
- e) A realização de sustentação oral.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Em razão do pedido de sustentação oral formulado às fls. 145, os autos foram remetidos à Assessoria Jurídica do CRF-PB para emissão de parecer técnico quanto à legalidade dos lançamentos, em atenção ao disposto no artigo 20, X, do Regimento Interno desta corte.

Eis o breve relato.

## VOTO

A matéria em apreciação versa sobre a denúncia de falta de recolhimento do ICMS Frete, formalizada contra a empresa POSTO ALTERNATIVA DE COMBUSTÍVEL E SERVIÇO LTDA., relativamente a fatos geradores ocorridos no período de outubro de 2017 a dezembro de 2019, excetuado o mês de maio de 2018.

Consoante assinalado na peça acusatória, o sujeito passivo teria violado os artigos 41, IV e 391, II c/c o 541, todos do RICMS/PB<sup>1</sup>:

Art. 41. São responsáveis pelo pagamento do imposto devido e seus acréscimos legais na condição de sujeito passivo por substituição:

(...)

IV - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, quando o prestador

<sup>1</sup> Redações vigentes à época dos fatos geradores.



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 7

não for inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou for estabelecido noutra unidade da Federação;

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

(...)

II - contratante de serviço ou terceiro, nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de que participem (Lei nº 7.334/03);

Art. 541. Na prestação de serviço de transporte de carga iniciada neste Estado, efetuada por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Paraíba – CCICMS/PB, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido, salvo disposição em contrário, fica atribuída (Convênio ICMS 25/90):

I - ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural (Convênio ICMS 132/10);

II - ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica;

III - ao destinatário da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural, na prestação interna (Convênio ICMS 132/10).

Como medida punitiva para a conduta infracional evidenciada pela fiscalização foi aplicada a multa disposta no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

Inconformada com a sentença prolatada pela instância singular, a defesa assevera que a cobrança do ICMS – Frete é indevida, haja vista as prestações de serviços de transporte das mercadorias relacionadas nas notas fiscais elencadas às fls. 4 a 20 terem sido



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 8

realizadas (i) pela própria autuada (frota própria) ou (ii) por empresas transportadoras devidamente inscritas no CCICMS/PB.

De início, importa discorrermos acerca dos dispositivos apontados como infringidos. Isto porque, enquanto os artigos 41, IV e 541, III, do RICMS/PB atribuem a responsabilidade por substituição tributária ao contratante/destinatário pelo pagamento do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal realizadas por transportador autônomo ou por transportadora de outra Unidade da Federação sem inscrição estadual no Estado da Paraíba; o artigo 391, II, do RICMS/PB, por sua vez, em que pese também atribuir-lhe a condição de substituto tributário nas prestações de serviços de transporte de que trata os citados dispositivos, não estabelece qualquer condição em relação ao prestador do serviço.

Sendo assim, mister se faz interpretarmos os mencionados artigos de forma a conferir, ao arcabouço normativo, a harmonização necessária, compatibilizando o ordenamento jurídico, de modo a extrair o alcance das normas e, com isso, eliminar o aparente conflito que ora se apresenta.

Pois bem. Uma vez que os artigos 41, IV e 541, III, do RICMS/PB estabelecem os parâmetros a serem observados para que se possa atribuir à autuada a condição de substituta tributária nas prestações de serviços de transportes, ou seja, na medida em que definem as situações de forma precisa, não há como compreendermos que, embora o artigo 391, II, do RICMS/PB, não reproduza os mesmos condicionantes, seu alcance possa afastar os requisitos contemplados nos outros artigos que fundamentam a acusação.

Dito isto, havemos de considerar, para efeito de procedência da autuação, apenas as prestações listadas pela auditoria que se subsomem ao disposto nos artigos 41, IV e 541, III, do RICMS/PB.

Feito o registro, passemos adiante.

Em consulta às chaves de acesso de todas as NF-e incluídas no arcabouço probatório anexado pela fiscalização, identificamos, nos campos “Inscrição Estadual” e “Transportadora”, os seguintes dados:





ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 9

Inscrição Estadual	Transportadora
16.164.905-0	Posto Alternativa de Combustível e Serviço Ltda
0	Posto Alternativa de Combustível e Serviço Ltda
0	
0	Transportadora Costinha Ltda
16.177.535-7	Auto Posto de Combustíveis Costinha Ltda
16.217.020-3	Comercial de Combustíveis Costinha Ltda
16.260.226-0	Transportadora Costinha Ltda
16.306.478-4	Opção Transportes Ltda - ME

No que concerne às situações consignadas nas duas primeiras linhas do quadro supra, de fato, assiste razão à recorrente quanto à necessidade de afastamento da exação fiscal, uma vez que o transporte de mercadorias realizado por frota própria não está sujeito à tributação do ICMS, porquanto não representa um serviço oneroso prestado a terceiro, caracterizando, em verdade, meras retiradas de mercadorias compradas pelo sujeito passivo.

Também não se evidencia cabível a cobrança de ICMS originada a partir das prestações acobertadas pelas notas fiscais nº 466 e 467 (incluídas na situação da 3ª linha da tabela), chaves de acesso nº 25181133337122018417550040000004661842606110 e 25181133337122018417550040000004671558222122, respectivamente, pois, em verdade, representam documentos de entrada, emitidos pelo próprio remetente, motivo pelo qual devem ser excluídas do levantamento fiscal.

Quanto aos demais prestadores de serviço identificados na aludida tabela, realizamos consulta ao Sistema ATF da SEFAZ/PB e verificamos que constam, no CCICMS/PB, as seguintes informações no tocante às atividades econômicas por eles desenvolvidos:



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 10

Inscrição Estadual	CNAE
16.177.535-7	4731-8/00 – Comércio Varejista de Combustíveis para Veículos Automotores; 4732-6/00 – Comércio Varejista de Lubrificantes; 4729-6/99 - Comércio Varejista de Produtos Alimentícios em Geral ou Especializado em Produtos Alimentícios não Especificados Anteriormente; 4784-9/00 – Comércio Varejista de Gás Liquefeito de Petróleo; <b>4930-2/03 – Transporte Rodoviário de Produtos Perigosos;</b> <b><u>A partir de 03/01/2018:</u></b> 4731-8/00 – Comércio Varejista de Combustíveis para Veículos Automotores; 4732-6/00 – Comércio Varejista de Lubrificantes; 4784-9/00 – Comércio Varejista de Gás Liquefeito de Petróleo.
16.217.020-3	4731-8/00 – Comércio Varejista de Combustíveis para Veículos Automotores; <b>4930-2/03 – Transporte Rodoviário de Produtos Perigosos;</b> 4729-6/02 – Comércio Varejista de Mercadorias em Lojas de Conveniência; 4784-9/00 – Comércio Varejista de Gás Liquefeito de Petróleo; 4732-6/00 – Comércio Varejista de Lubrificantes.
16.260.226-0	<b>4930-2/03 – Transporte Rodoviário de Produtos Perigosos;</b> 7711-0/00 - Locação de Automóveis sem Condutor; 7732-2/01 – Aluguel de Máquinas e Equipamentos para Construção sem Operador, Exceto Andaimes.
16.306.478-4	<b>4930-2/03 – Transporte Rodoviário de Produtos Perigosos.</b>

A partir dos dados acima destacados, concluímos que, nos casos em que as empresas possuem, como atividade econômica cadastrada, o “Transporte Rodoviário de Produtos Perigosos”, não se pode transferir a exigência pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as prestações de serviço de transporte à recorrente, devendo recair a cobrança sobre as empresas citadas.

Salientamos, por oportuno, que, ante a inexistência de provas nos autos de que os dados inseridos nas NF-e relativamente à prestação de serviço de transporte não



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 11

retratam a realidade dos fatos, devemos reconhecer a validade dos dados inseridos nos campos associados ao “Transportador/Volumes” das NF-e.

Em assim sendo, nos casos em que figuram, como transportadores os contribuintes Comercial de Combustíveis Costinha Ltda (16.217.020-3<sup>2</sup>), Transportadora Costinha Ltda (16.260.226-0) e Opção Transportes Ltda (16.306.478-4), reconheço a nulidade, por vício material, dos lançamentos por erro na eleição do sujeito passivo.

Neste ponto, relevante se faz abriremos um parêntese para tratar acerca da natureza do vício que inquinou os mencionados lançamentos.

O assunto se revela importante para a situação em exame, pois, embora possam os atos administrativos anulados, tanto por vício material quanto por vício de forma, ser refeitos e convalidados, o prazo de cinco anos prescrito no art. 173, II, do CTN<sup>3</sup>, refere-se, tão-somente, ao *vício de forma*, não podendo ser aplicado na hipótese de uma decisão definitiva que houver anulado, por vício de competência, o lançamento anteriormente efetuado.

A respeito da matéria, merece atenção a ementa do Parecer PGFN/CAT N° 278/2014:

PARECER PGFN/CAT N° 278/2014

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo (Lei nº 12.527/11 - Lei de Acesso à Informação -, arts. 6º, I, 23 e 24).

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que

<sup>2</sup> No caso da NF-e nº 140288, emitida pela Federal Distribuidora de Petróleo Ltda, embora não conste o número da inscrição da transportadora, há indicação do CNPJ da referida transportadora (23.302.442/0001-98) e, por este motivo, também deve ser excluída.

<sup>3</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 12

provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. (g. n.)

O referido parecer deve ser analisado com desvelo, tendo seu conteúdo valor didático inquestionável. Senão vejamos:

*“Note-se, portanto, que a completa identificação do sujeito passivo da obrigação tributária passa, necessariamente, por duas etapas ou fases: a primeira, dita material, que se refere ao conteúdo do lançamento e exige a interpretação e aplicação da legislação de regência do tributo para se apurar quem deve pagá-lo; e a segunda, de caráter instrumental, que diz respeito à forma do lançamento e demanda a exteriorização do conjunto de caracteres jurídicos que individualizam aquele que se apurou ter o dever de adimplir a obrigação, assegurando-lhe o direito de ampla defesa.”*

Ainda tomando emprestado o Parecer PGFN/CAT Nº 278/2014, observemos:

*“Consoante item 10.1 da solução de consulta em comento, no erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.”*

No erro de direito, conforme bem delineado pela PGFN, há imperfeição no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência.

Da análise do caso concreto, é possível concluir que houve incorreção quanto aos critérios e conceitos jurídicos por parte da autoridade responsável pelo lançamento e não mero equívoco na elaboração da peça acusatória.

Neste norte, tem-se que a situação retrata, manifesta e inequivocamente, um vício material de lançamento.

Diante deste cenário, ainda que cabível nova autuação, a regra do artigo 173, II, do CTN, para efeito de contagem do prazo decadencial, não se aplica.

No que tange às prestações promovidas pelo Auto Posto de Combustíveis Costinha Ltda (16.177.535-7), inobstante se tratar de empresa inscrita no Estado da Paraíba, a ela deve ser conferida a condição de transportador autônomo a partir de



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 13

3 de janeiro de 2018 (data da alteração cadastral), porquanto o transporte de mercadorias representa serviço alheio à atividade do estabelecimento.

Antes desta data, a ela se aplica a mesma solução dada às demais transportadoras, ou seja, para a autuação, reconheço a nulidade por vício material.

Pelos motivos expostos, excluimos, do cálculo do crédito tributário, as prestações realizadas por veículos de propriedade da autuada, bem como aquelas promovidas por empresas cadastradas como transportadoras no CCICMS/PB e obtivemos, a título de ICMS devido pela recorrente, os valores indicados na tabela a seguir:

Período	Chave de Acesso	NF-e nº	Data Emissão NF-e	Emitente NF-e	Insc. Estadual Transportadora	Modalidade Frete	ICMS Devido (R\$)
jan/18	25180141080722000504550010001040021046435776	104002	05/01/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	41,59
	25180141080722000504550010001042781075014391	104278	10/01/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	24,95
	25180141080722000504550010001046201032164385	104620	15/01/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	38,51
	25180141080722000504550010001046081017878530	104608	15/01/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	24,95
	25180141080722000504550010001046611089308567	104661	16/01/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	24,95
	25180141080722000504550010001047501003595726	104750	17/01/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	24,95
	25180141080722000504550010001048021032168537	104802	18/01/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	24,95
	25180141080722000504550010001051501046462827	105150	24/01/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	33,27
	25180141080722000504550010001051971060751420	105197	26/01/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	41,59
	25180141080722000504550010001051961017894306	105196	26/01/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	38,51
	25180141080722000504550010001053191089327191	105319	29/01/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	38,51
	25180141080722000504550010001053191089327191	105319	29/01/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	38,51
	25180141080722000504550010001053801003614374	105380	30/01/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	38,51
	25180133453598019142550010001315761232168963	131576	31/01/18	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.	161775357	1	53,91
	25180133453598019142550010001315761232168963	131576	31/01/18	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.	161775357	1	53,91
<b>ICMS Devido (R\$)</b>							<b>541,57</b>
fev/18	25180233453598019142550010001316701641019188	131670	01/02/18	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.	161775357	1	41,59
	25180233453598019142550010001317961145763674	131796	03/02/18	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.	161775357	1	41,59
	25180241080722000504550010001057971075010052	105797	07/02/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	30,81
	25180233453598019142550010001320131241078948	132013	07/02/18	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.	161775357	1	33,27
	25180233453598019142550010001323011164914851	132301	12/02/18	RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.	161775357	1	41,59
	25180241080722000504550010001061681075022816	106168	16/02/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	21,31
	25180241080722000504550010001064161003601470	106416	21/02/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	38,51
	25180241080722000504550010001066071089318609	106607	23/02/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	38,51
	25180241080722000504550010001066051003604301	106605	23/02/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	41,59
	25180241080722000504550010001067231060748639	106723	24/02/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	38,51
	25180241080722000504550010001067201032177108	106720	24/02/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	25,57
	25180241080722000504550010001070101060754360	107010	28/02/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	30,81
<b>ICMS Devido (R\$)</b>							<b>423,66</b>
mar/18	25180341080722000504550010001073111060721434	107311	05/03/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	21,31
	25180341080722000504550010001077141032157175	107714	10/03/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	38,51
	25180341080722000504550010001076751060728602	107675	10/03/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	24,95
	25180341080722000504550010001080931075022905	108093	16/03/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	38,51
	25180341080722000504550010001081291017881407	108129	17/03/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	77,02



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 14

	25180341080722000504550010001089881032184309	108988	29/03/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	25,57
	ICMS Devido (R\$)						225,87
abr/18	25180441080722000504550010001095391046442986	109539	10/04/18	DISLUB COMBUSTIVEIS LTDA	161775357	1	38,51
	ICMS Devido (R\$)						38,51

### DA MULTA APLICADA

No que se refere à alegação de que a penalidade imposta tem caráter confiscatório, o assunto, na esfera administrativa, não comporta maiores discussões.

É cediço que, para se desconsiderar esta determinação legal, far-se-ia necessário analisar a sua inconstitucionalidade; todavia este juízo de valor é alheio à competência dos órgãos julgadores, conforme se pode verificar na redação do artigo 55 da Lei nº 10.094/13:

**Art. 55.** Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Ademais, a matéria já foi sumulada pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, tendo, inclusive, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis. Vejamos a redação do artigo 90, § 3º, da Lei nº 10.094/13, bem como o teor da Súmula 03, publicada no Diário Oficial Eletrônico, em 19 de novembro de 2019:

Lei nº 10.094/13:

Art. 90. Compete ao Conselho de Recursos Fiscais, apreciar proposta de súmula para consolidar suas decisões reiteradas e uniformes.

(...)

§ 3º Depois de publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Receita - DOe-SER, a súmula terá efeito vinculante em relação à Administração Tributária Estadual e aos contribuintes e responsáveis.

Portaria nº 00311/2019/SEFAZ:

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nºs: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 15

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Feitos os ajustes necessários, o crédito tributário efetivamente devido pela denunciada passou a apresentar a seguinte configuração:

		AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO (R\$)
0639 - ICMS FRETE	out/17	862,60	431,30	862,60	431,30	0,00	0,00	0,00
	nov/17	1.160,19	580,10	1.160,19	580,10	0,00	0,00	0,00
	dez/17	1.005,13	502,57	1.005,13	502,57	0,00	0,00	0,00
	jan/18	1.044,77	522,39	503,20	251,61	541,57	270,79	812,36
	fev/18	968,11	484,06	544,45	272,23	423,66	211,83	635,49
	mar/18	264,38	132,19	38,51	19,26	225,87	112,94	338,81
	abr/18	38,51	19,26	0,00	0,00	38,51	19,26	57,77
	jun/18	38,51	19,26	38,51	19,26	0,00	0,00	0,00
	jul/18	1.239,98	619,99	1.239,98	619,99	0,00	0,00	0,00
	ago/18	1.942,38	971,19	1.942,38	971,19	0,00	0,00	0,00
	set/18	1.654,85	827,43	1.654,85	827,43	0,00	0,00	0,00
	out/18	2.317,20	1.158,60	2.317,20	1.158,60	0,00	0,00	0,00
	nov/18	2.568,79	1.284,40	2.568,79	1.284,40	0,00	0,00	0,00
	dez/18	1.861,77	930,89	1.861,77	930,89	0,00	0,00	0,00
	jan/19	2.097,96	1.048,98	2.097,96	1.048,98	0,00	0,00	0,00
	fev/19	1.840,20	920,10	1.840,20	920,10	0,00	0,00	0,00
	mar/19	1.961,89	980,95	1.961,89	980,95	0,00	0,00	0,00
	abr/19	1.562,43	781,22	1.562,43	781,22	0,00	0,00	0,00
	mai/19	1.889,21	944,61	1.889,21	944,61	0,00	0,00	0,00
	jun/19	2.060,56	1.030,28	2.060,56	1.030,28	0,00	0,00	0,00
jul/19	2.461,14	1.230,57	2.461,14	1.230,57	0,00	0,00	0,00	
ago/19	2.756,71	1.378,36	2.756,71	1.378,36	0,00	0,00	0,00	
set/19	2.057,97	1.028,98	2.057,97	1.028,98	0,00	0,00	0,00	
out/19	2.064,45	1.032,22	2.064,45	1.032,22	0,00	0,00	0,00	
nov/19	1.849,26	924,63	1.849,26	924,63	0,00	0,00	0,00	
dez/19	1.949,73	974,87	1.949,73	974,87	0,00	0,00	0,00	
<b>TOTAIS (R\$)</b>		<b>41.518,68</b>	<b>20.759,40</b>	<b>40.289,07</b>	<b>20.144,59</b>	<b>1.229,61</b>	<b>614,81</b>	<b>1.844,42</b>

DO PEDIDO PARA QUE AS INTIMAÇÕES SEJAM EXPEDIDAS EM NOME DOS ADVOGADOS DA RECORRENTE

Quanto ao pleito para que as intimações sejam direcionadas aos advogados da recorrente, frisamos que, aos contribuintes que não mais se encontrem com inscrição estadual ativa, a Lei nº 10.094/13, em seu artigo 11, § 10, atribui ao sócio administrador da



ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 16

empresa ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS a prerrogativa de indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação dos atos referentes ao processo do qual seja parte. Vejamos:

Art. 11. Far-se-á a intimação:

(...)

II - por via postal, com Aviso de Recebimento (AR), encaminhado ao domicílio tributário do sujeito passivo, observados os §§ 2º, 9º e 10 deste artigo;

(...)

§ 9º Para efeitos do disposto no inciso II do “caput” deste artigo, a intimação, quando o sujeito passivo não estiver com sua inscrição ativa perante o Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado, deverá ser realizada:

I - no endereço do sócio administrador da empresa;

II - no endereço do representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS, caso a pessoa jurídica não tenha sócio administrador;

III - por edital, publicado no Diário Oficial Eletrônico - DOe-SER, no caso de devolução do Aviso de Recebimento (AR) sem lograr êxito na entrega da intimação, nos termos dos incisos I e II deste parágrafo.

§ 10. Para efeitos do § 9º e em caso de endereço desatualizado no CCICMS/PB, fica facultado ao sócio administrador da empresa ou ao representante legal constante no Cadastro de Contribuintes do ICMS indicar endereço no Processo Administrativo Tributário para intimação dos atos referentes a este Processo. (g. n.)

Considerando que a empresa se encontra com sua inscrição estadual ativa, indefiro o pedido, ressalvando que devem ser observadas, para fins de intimação, as regras estabelecidas na Lei nº 10.094/13.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para reformar a decisão monocrática e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001708/2021-58, lavrado em 13 de setembro de 2021 contra a empresa





ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0551/2022  
Página 17

POSTO ALTERNATIVA DE COMBUSTÍVEL E SERVIÇO LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.844,42 (um mil, oitocentos e quarenta e quatro reais e quarenta e dois centavos), sendo R\$ 1.229,61 (um mil, duzentos e vinte e nove reais e sessenta e um centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 41, IV e 391, II c/c o 541, todos do RICMS/PB e R\$ 614,81 (seiscentos e catorze reais e oitenta e um centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 60.433,66 (sessenta mil, quatrocentos e trinta e três reais e sessenta e seis centavos), sendo R\$ 40.289,07 (quarenta mil, duzentos e oitenta e nove reais e sete centavos) de ICMS e R\$ 20.144,59 (vinte mil, cento e quarenta e quatro reais e cinquenta e nove centavos) de multa por infração.

Ressalvo a possibilidade de refazimento do feito fiscal, em razão do vício material indicado, observado o prazo insculpido no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 21 de outubro de 2022.

Sidney Watson Fagundes da Silva  
Conselheiro Relator