



PROCESSO Nº 1886982019-0

ACÓRDÃO Nº 220/2024

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: UNILOG - UNIVERSO LOGÍSTICA LTDA.

Advogados: Sr.º ROSIRIS PAULA CERIZZE VOGAS, inscrito na OAB/MG sob o nº 969.702 E OUTROS

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: JOÃO LÚCIO DA SILVA FILHO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN PARA O LANÇAMENTO ORIGINAL E DO ARTIGO 173, II, DO CTN EM RELAÇÃO AO NOVO FEITO FISCAL - AUTO DE INFRAÇÃO ANTERIOR ANULADO POR VÍCIO DE NATUREZA FORMAL - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - CRÉDITO INEXISTENTE - INFRAÇÃO CARACTERIZADA - MULTA POR INFRAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - REDUÇÃO DE OFÍCIO - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 12.788/23 - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- O prazo decadencial para realização de lançamento em razão de anulação de auto de infração anterior por vício de natureza formal deve ser contado nos termos do que estabelece o artigo 173, II, do CTN.

- Incorre em descumprimento de obrigação tributária principal o contribuinte que se apropria indevidamente de créditos fiscais, uma vez que este fato reduz o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado.

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

- Redução da multa lançada com base no artigo 82, V, da Lei nº 6.379/96, em decorrência da aplicação retroativa da Lei nº



12.788/23, em cumprimento ao que determina o artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

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

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 desprovimento. Contudo, em observância aos princípios da legalidade e da retroatividade benigna, reformo, de ofício, a decisão singular para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004045/2019-09, lavrado em 6 de dezembro de 2019 em desfavor da empresa UNILOG - UNIVERSO LOGÍSTICA LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 880.264,95 (oitocentos e oitenta mil, duzentos e sessenta e quatro reais e noventa e cinco centavos), sendo R\$ 503.008,54 (quinhentos e três mil, oito reais e cinquenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 72, 73 e 77, do RICMS/PB e R\$ 377.256,41 (trezentos e setenta e sete mil, duzentos e cinquenta e seis reais e quarenta e um centavos) de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo o montante de R\$ 125.752,13 (cento e vinte e cinco mil, setecentos e cinquenta e dois reais e treze centavos) de multa por infração.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 30 de abril de 2024.

SIDNAY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro

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.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



PROCESSO Nº 1886982019-0

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: UNILOG - UNIVERSO LOGÍSTICA LTDA.

Advogados: Sr.º ROSIRIS PAULA CERIZZE VOGAS, inscrito na OAB/MG sob o nº 969.702 E OUTROS

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: JOÃO LÚCIO DA SILVA FILHO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN PARA O LANÇAMENTO ORIGINAL E DO ARTIGO 173, II, DO CTN EM RELAÇÃO AO NOVO FEITO FISCAL - AUTO DE INFRAÇÃO ANTERIOR ANULADO POR VÍCIO DE NATUREZA FORMAL - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - CRÉDITO INEXISTENTE - INFRAÇÃO CARACTERIZADA - MULTA POR INFRAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - REDUÇÃO DE OFÍCIO - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI Nº 12.788/23 - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- O prazo decadencial para realização de lançamento em razão de anulação de auto de infração anterior por vício de natureza formal deve ser contado nos termos do que estabelece o artigo 173, II, do CTN.

- Incorre em descumprimento de obrigação tributária principal o contribuinte que se apropria indevidamente de créditos fiscais, uma vez que este fato reduz o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado.

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

- Redução da multa lançada com base no artigo 82, V, da Lei nº 6.379/96, em decorrência da aplicação retroativa da Lei nº



12.788/23, em cumprimento ao que determina o artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004045/2019-09, lavrado em 6 de dezembro de 2019, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Específica nº 93300008.12.00007954/2019-59 denuncia a empresa UNILOG – UNIVERSO LOGÍSTICA LTDA., inscrição estadual nº 16.138.361-0, de haver cometido a seguinte irregularidade:

0064 – CRÉDITO INEXISTENTE >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual ao utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS sem amparo documental.

Nota Explicativa:

O CONTRIBUINTE SE APROPRIOU DE CRÉDITO FISCAL INEXISTENTE EM NOTA FISCAL QUE ACOBERTOU OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE PRODUTO (ÓLEO DIESEL) COM ICMS RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÃO ANTERIOR.

Em decorrência deste fato, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 72 e 73 c/c o artigo 77, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 1.006.017,08 (um milhão, seis mil, dezessete reais e oito centavos), sendo R\$ 503.008,54 (quinhentos e três mil, oito reais e cinquenta e quatro centavos) de ICMS e quantia idêntica a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 5 a 61.

Cientificado da autuação em 10 de janeiro de 2020, o contribuinte, por intermédio de seus advogados, enviou, em 11 de fevereiro de 2020, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no auto de infração em análise, por intermédio da qual pontua que:

- a) A princípio, a autoridade fiscal lavrou o Auto de Infração nº 93300008.09.00000793/2015-99 sob o fundamento de que a autuada teria se creditado indevidamente do ICMS destacado nas notas fiscais



- de aquisição de combustíveis, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual;
- b) Quando do julgamento do referido auto de infração, o Conselho de Recursos Fiscais consignou, em sua decisão, o reconhecimento da nulidade do lançamento por vício formal;
 - c) A autuação ora em discussão trata de apropriação de crédito fiscal de ICMS sem amparo documental, por ausência de destaque de ICMS na nota fiscal, o que evidencia uma situação totalmente distinta daquela que motivou o lançamento anterior, havendo completa alteração do critério jurídico, o que implica erro de direito;
 - d) Diante do erro cometido, revela-se incabível a aplicação do artigo 173, II, do CTN para contagem do prazo decadencial. Para o caso em tela, importa observar a regra disposta no artigo 150, § 4º, do CTN;
 - e) Em razão de os fatos geradores terem ocorrido no exercício de 2014, deve-se reconhecer a decadência dos créditos tributários lançados;
 - f) A impugnante atua no ramo de transporte rodoviário de cargas e tem o óleo diesel como principal insumo para a realização de suas atividades;
 - g) Todos os insumos utilizados na produção de mercadorias ou na prestação de serviços sujeitos ao imposto geram direito ao crédito de ICMS;
 - h) As notas fiscais de aquisição de óleo diesel, em razão de terem sido emitidas por contribuintes substituídos tributários, não continham destaque do imposto e, por este motivo, considerando o direito ao crédito de ICMS, a impugnante, sobre os valores das notas fiscais, aplicou, para fins de valoração do imposto, a alíquota interna ou a interestadual do ICMS, dependendo da origem do combustível;
 - i) O STJ tem entendimento pacífico no sentido de que os insumos utilizados pelas transportadoras geram direito ao crédito de ICMS;
 - j) Em face da atividade-fim da autuada, resta clarividente que o combustível (óleo diesel) não pode ser considerado bem de uso e consumo, mas sim insumo, mostrando-se inaplicável à espécie a vedação ao crédito de ICMS prevista no artigo 72, § 1º, I, do RICMS/PB;
 - k) A multa aplicada afronta os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal João Lincoln Diniz Borges que, após análise do caderno processual, exarou sentença pela procedência da exigência fiscal, nos termos sintetizados na ementa abaixo reproduzida:



CRÉDITO INEXISTENTE. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. PREVALÊNCIA DA REGRA DO ARTIGO 173, INCISO II DO CTN. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA. OLÉO DIESEL. USO E CONSUMO. OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM IMPOSTO JÁ RETIDO NA ORIGEM. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO A SER APROPRIADO. PENALIDADE DEVIDA. DENÚNCIA COMPROVADA.

- O auto de infração lavrado em virtude da nulidade decorrente de vício formal do lançamento anterior reputa-se plenamente válido, no que concerne a esse aspecto, não havendo razões para decretação de decadência dos créditos tributários constituídos mediante lançamento efetuado dentro do prazo de cinco anos contados da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou, por vício de forma, o lançamento pretérito, pelo que se rejeita a preliminar que pretendeu a exclusão dos créditos tributários ao fundamento de inaplicabilidade da regra do art. 173, II, do CTN.

- A lavratura do auto de infração foi procedida consoante às cautelas da lei, atendendo aos requisitos formais, essenciais à sua validade, oportunizando-se ao contribuinte todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo.

- Constatada a tipificação do fato infringente danoso ao erário estadual, decorrente da utilização de crédito fiscal inexistente quando da aquisição de óleo diesel destinado à utilização na frota de veículo do estabelecimento adquirente, visto que a legislação tributária paraibana não permite a equiparação da atividade econômica de prestação de serviços de transporte à atividade industrial, bem como a equiparação de combustível utilizado no serviço de transporte como insumo, agravada ao fato de ser tratar de operações sujeitas ao regime de Substituição Tributária com imposto já retido na origem, com encerramento da fase de tributação.

- Inexistência de afronta aos princípios constitucionais do não-confisco, da razoabilidade, da capacidade contributiva, visto a legalidade da exigência fiscal e da penalidade aplicada.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 4 de novembro de 2020, o sujeito passivo apresentou, no dia 27 de novembro de 2020, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por intermédio do qual reapresenta os argumentos trazidos em sua impugnação e, ao final, requer:

- a) Seja reformada a decisão recorrida, para julgar improcedente o auto de infração em tela, declarando-o nulo e extinto o crédito tributário lançado;
- b) Subsidiariamente, seja o auto de infração julgado parcialmente procedente, excluindo-se a multa aplicada, por ser manifestamente inconstitucional, ou reduzindo-a ao percentual de 25% (vinte e cinco por cento) do valor do imposto exigido;
- c) Que todas as publicações e intimações sejam realizadas em nome da advogada Rosiris Paula Cerizze Vogas.



Pugna, ainda, pela realização de sustentação oral.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos a mim distribuídos para apreciação e julgamento.

Considerando o pedido consignado às fls. 124, remeti o presente processo à Assessoria Jurídica do CRF-PB para emissão de parecer técnico acerca da legalidade dos lançamentos, nos termos do artigo 20, X, do Regimento Interno da corte.

Eis o relatório.

VOTO

A matéria em apreciação versa sobre a denúncia de falta de recolhimento do ICMS em virtude de haver o contribuinte se apropriado indevidamente de créditos fiscais sem amparo documental, no período de janeiro a dezembro de 2014.

Ao formalizar a denúncia, a fiscalização classificou a conduta infracional como afronta aos artigos 72, 73 e 77 do RICMS/PB¹.

Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

I - à entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo fixo, ou ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no § 1º deste artigo e § 4º do art. 85;

II - ao efetivamente recolhido a título de substituição tributária de operações anteriores e ao correspondente às entradas de mercadorias cujo imposto tenha sido retido pelo remetente, sempre que:

a) o contribuinte receber mercadoria não incluída no regime de substituição tributária, mas que, por qualquer circunstância, tiver sofrido cobrança antecipada do imposto;

b) não sendo o adquirente considerado contribuinte substituído, receber, com imposto pago por antecipação, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;

III - à repetição de indébito, quando autorizado por decisão final de autoridade competente;

IV - às mercadorias recebidas para emprego na prestação de serviços, na hipótese dos incisos IV e V do art. 2º;

V - ao ICMS destacado e ao retido, quando o estabelecimento industrial receber mercadoria sujeita a substituição tributária para utilização em processo industrial de produto cuja saída seja tributada;

¹ Redações vigentes à época dos fatos geradores.



VI - às mercadorias recebidas com substituição tributária, por estabelecimento industrial, na forma do art. 76;

VII - ao efetivamente recolhido a título de substituição tributária, nas operações interestaduais com açúcar, água mineral e gelo (Protocolos ICMS 31/91, 33/91, 41/91 e 29/96);

§ 1º Na utilização dos créditos de que trata esta Seção, observar-se-á o seguinte (Lei nº 7.334/03):

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e
- d) a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses;

III – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir de 16 de setembro de 1996;

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

- a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e
- c) a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses.

(...)

Art. 73. Fica ainda assegurado o direito ao crédito quando as mercadorias, anteriormente oneradas pelo imposto, forem objeto de:

I - devolução por consumidor final, na forma e nos prazos previstos no art. 88;

II - retorno, por não terem sido negociadas no comércio ambulante e por não ter ocorrido a tradição real, conforme disposto no art. 89.

Art. 77. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos neste Regulamento.

Como medida punitiva para a transgressão identificada, foi aplicada a multa insculpida no artigo 82, V, “h”, 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:

(...)



V - de 100% (cem por cento):

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

Antes de passarmos ao mérito, necessário se faz discorrermos sobre a decadência.

DA DECADÊNCIA

De início, cumpre destacar que a peça acusatória ora em exame foi lavrada em decorrência da decisão exarada no Acórdão nº 443/2019, que julgou nulo, por vício formal, o lançamento realizado por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000793/2015-99.

Importa consignarmos que, no referido acórdão, há indicação expressa acerca da possibilidade de refazimento do feito fiscal, observado o disposto no artigo 173, II, do CTN.

Para melhor compreensão acerca do tema, convém atentarmos para a seguinte passagem da decisão proferida nos autos de Processo nº 0756022015-0:

“Não obstante havermos afastado a nulidade arguida pela então impugnante, observamos a existência de um vício de natureza formal que não pode ser desconsiderado.

Importante ressaltarmos que o fato não passou despercebido pelo diligente julgador fiscal que, de ofício, reconheceu que a natureza da infração está descrita de maneira equivocada.

De fato, houve uma apropriação indevida de crédito por parte do contribuinte, todavia a natureza da infração encontra-se em descompasso com a situação fática. Senão vejamos.

As notas fiscais cujos créditos foram considerados irregulares pela fiscalização acobertaram aquisições de óleo diesel, fato este confirmado pelo próprio contribuinte. Ocorre que, apesar de os documentos fiscais existirem, os créditos lançados pela empresa com base nestes documentos não estão destacados, ou seja, o campo “Valor do ICMS” das notas fiscais encontra-se “zerado”.

O fato de os créditos estarem amparados em documentação fiscal, por si só, não autoriza a fiscalização a enquadrar a conduta infracional como “crédito indevido”. Não obstante a existência destes documentos, o creditamento do ICMS, sem que haja destaque nas notas fiscais, conduz à interpretação de que o procedimento realizado pela impugnante amolda-se a outra infração: crédito inexistente.

Apesar de produzirem os mesmos efeitos, a distinção entre crédito indevido e crédito inexistente se faz necessária. O primeiro nos remete à situação de existência do crédito fiscal no mundo jurídico, porém, por razões de



impedimento previstas na legislação tributária, é vedado o seu aproveitamento. O segundo, por sua vez, diz respeito a um crédito ilusório, imaginário, sem lastro e irreal, portanto INEXISTENTE na seara tributária.

No caso dos autos, conforme atestam os documentos fiscais acostados pela autuada às fls. 121 a 132, não há qualquer valor de ICMS destacado.

(...)

Em casos semelhantes, o Egrégio Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba já se posicionou no sentido de reconhecer a nulidade do Auto de Infração, a exemplo da decisão proferida no Acórdão nº 082/2017, da lavra da Conselheira Maria das Graças D. de Oliveira Lima, cuja ementa reproduzo a seguir:

CRÉDITO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ENCERRAMENTO DA FASE DE TRIBUTAÇÃO. NOTA FISCAL SEM DESTAQUE DO IMPOSTO. CRÉDITO INEXISTENTE CARACTERIZADO. ERRO NA DESCRIÇÃO DO FATO INFRINGENTE. DECADÊNCIA PARCIAL CARACTERIZADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO NULO. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

Constatou-se imprecisão quanto à descrição do fato infringente, mormente quando a infração não se enquadra em utilização de crédito indevido e, sim, de crédito inexistente de ICMS, em face do encerramento da fase de tributação nas operações de aquisição de combustíveis. Impõe-se, portanto, a decretação da nulidade do auto de infração, com possibilidade de refazimento do lançamento pelo prazo decadencial previsto no art. 173, II do CTN, em razão de vício de natureza formal, exceto quanto aos créditos cujo lançamento de ofício, ainda que nulo, referem-se a período atingido pela decadência.

Configurada a decadência de uma parte dos créditos tributários lançados.

Diante de todo o exposto, é forçoso o reconhecimento de que a infração caracteriza-se como “crédito inexistente”. Neste norte, impõe-se a declaração de nulidade do Auto de Infração, nos termos do que dispõe o artigo 17, II, da Lei nº 10.094/13:

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

(...)

II – à descrição dos fatos;

Ressalte-se que, apesar do defeito da forma que determinou o comprometimento do feito fiscal, a sentença de nulidade não decide em definitivo em favor do acusado. O que dela resulta é a absolvição do autuado da imputação que lhe é dirigida no libelo acusatório em exame. A consequência desse fato é a abertura de nova oportunidade para que a fiscalização proceda à lavratura de outra peça acusatória, em observância ao que estabelecem os artigos 18 da Lei nº 10.094/13 e 173, II, do Código Tributário Nacional:

Lei nº 10.094/13:

Art. 18. Declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Estadual do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.



Código Tributário Nacional:

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.”

Na concepção da defesa, o equívoco cometido pela fiscalização quando da denúncia original representaria vício de natureza material e, em assim sendo, restaria afastada a aplicação da regra do artigo 173, II, do CTN, para efeito de contagem do prazo decadencial.

Ainda que não caiba a este colegiado, nesta fase processual, rediscutir a decisão definitiva pronunciada pelo CRF por ocasião do julgamento do auto de infração anterior, reputo relevante tecer algumas considerações sobre o tema.

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 CTN², refere-se, tão-somente, ao vício de forma, não podendo ser utilizado na hipótese de uma decisão definitiva que houver anulado, por vício de competência, o lançamento anterior.

No caso dos autos, não houve incorreção quanto aos critérios e conceitos jurídicos por parte da autoridade responsável pelo lançamento, mas sim equívoco quando da indicação do código da infração.

Tal afirmação se sustenta na medida em que, nos documentos que embasam a autuação, não há destaque do valor do ICMS, apenas a indicação, no campo “Informações Complementares” das NF-e, dos valores aproximados dos tributos. Valores estes que diferem dos lançados pelo contribuinte em seus arquivos EFD.

Além disso, não se vislumbra qualquer prejuízo à defesa do administrado.

Registre-se que, na impugnação ao lançamento assinalado no Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000793/2015-99, o sujeito passivo, às fls. 30 dos autos, demonstra haver compreendido perfeitamente a denúncia, destacando, inclusive, que, “no período de janeiro a dezembro de 2014 a Impugnante creditou-se do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de combustível (“diesel”) em montante idêntico ao apontado pela fiscalização (...)”. Mais adiante, registra que “Neste período o único insumo cujo crédito fora apropriado pela Impugnante foi mesmo combustível, consoante atesta o seu livro de registro de entradas (Doc. 05) e notas fiscais ora anexadas por amostragem (Doc. 06).”

² 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.



Como se pode constatar, a impugnante, inclusive, foi enfática ao afirmar que se creditou do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de óleo diesel, indicando haver procedido conforme descrito pela autoridade lançadora, divergindo, apenas, quanto à legitimidade da apropriação dos créditos.

Em que pesem os esclarecimentos apresentados, repriso que não cabe, nesta fase processual, a rediscussão da decisão exarada por meio do Acórdão nº 443/2019.

Destarte, em tendo sido declarado o auto de infração nulo por vício formal, a contagem do prazo decadencial do novo lançamento se dá consoante assinalado no aludido acórdão.

Superada a análise da prejudicial de mérito, passemos adiante.

0064 – CRÉDITO INEXISTENTE

A matéria, diga-se de passagem, foi devidamente esclarecida no Acórdão nº 443/2019, também de minha relatoria.

Vejamos o posicionamento firmado já naquela oportunidade a respeito do tema:

“A tributação do ICMS nas operações com combustíveis ocorre com observância à sistemática da substituição tributária, ou seja, o contribuinte substituto, na qualidade de responsável pelo pagamento do imposto devido, ao efetuar a venda deste produto, calcula (e recolhe) o valor do tributo alcançando até a operação com o consumidor final.

Com relação ao crédito fiscal, vejamos o que dispõe o artigo 72 do RICMS/PB:

Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

(...)

II - ao efetivamente recolhido a título de substituição tributária de operações anteriores e ao correspondente às entradas de mercadorias cujo imposto tenha sido retido pelo remetente, sempre que:

a) o contribuinte receber mercadoria não incluída no regime de substituição tributária, mas que, por qualquer circunstância, tiver sofrido cobrança antecipada do imposto;

b) não sendo o adquirente considerado contribuinte substituído, receber, com imposto pago por antecipação, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;

(...)

V - ao ICMS destacado e ao retido, quando o estabelecimento industrial receber mercadoria sujeita a substituição tributária para utilização em



processo industrial de produto cuja saída seja tributada;

VI - às mercadorias recebidas com substituição tributária, por estabelecimento industrial, na forma do art. 76;

VII - ao efetivamente recolhido a título de substituição tributária nas operações interestaduais com açúcar (Protocolos ICMS 33/91 e 41/91);

Da leitura do dispositivo acima reproduzido, é possível identificar claramente as situações para as quais o RICMS/PB autoriza a apropriação de créditos fiscais relativos a aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

O caso concreto nos mostra que, na qualidade de substituída tributária, a empresa adquiriu combustível de outros substituídos tributários (postos revendedores), portanto, sem destaque do ICMS.

Dentre os incisos do artigo 72 do RICMS/PB que autorizam o creditamento do ICMS, destacamos aqueles que são afetos à substituição tributária.

Ao final, restará demonstrado que, em nenhum dos casos, enquadra-se a autuada.

No caso do inciso II, além de o imposto não ter sido recolhido pelos remetentes (substituídos tributários), as alíneas “a” e “b” referem-se a situações excepcionais: i) a mercadoria não estar incluída no regime de substituição tributária, mas tiver sofrido cobrança antecipada do imposto; e ii) o adquirente não se configurar como substituído tributário.

*Quanto aos incisos V e VI, tem-se, como óbvio, que o comando é direcionado aos estabelecimentos industriais que receberem mercadorias sujeitas à substituição tributária **para utilização em processo industrial**.*

O inciso VII, por sua vez, trata, especificamente, das operações interestaduais com açúcar.

Conforme se extrai da impugnação, a defesa baseia seus argumentos para legitimar o creditamento do ICMS, quando da aquisição de óleo diesel, na necessidade de ampliação do conceito de “insumo”. Todavia, o RICMS/PB adotou concepção restritiva do que vem a ser insumo, alcançando, tão somente, as indústrias. Assim, não sendo a autuada uma empresa industrial, a utilização de créditos de ICMS de produtos alcançados pela substituição tributária mostra-se inadmissível.

Confirmando ser esta a intenção do legislador, vejamos o que dispõe o artigo 76 do RICMS/PB:

***Art. 76.** Os contribuintes que realizarem vendas de mercadorias para emprego no processo produtivo, cujo imposto já tenha sido pago por substituição tributária, deverão fazer constar na nota fiscal de saída, no campo “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES”, a indicação da base de cálculo que serviu para a retenção e o imposto correspondente.*

***Parágrafo único.** Para efeitos de creditamento do imposto, a indústria adquirente deverá, quando do lançamento do documento de aquisição, informar no Registro de Entradas, na coluna “OBSERVAÇÕES”, o valor do imposto de que trata o “caput” deste artigo, e transportá-lo para o Registro de Apuração do ICMS, no item “007 Outros Créditos”. (grifos nossos)*

Em se tratando de empresa cuja atividade principal é o Transporte Rodoviário de Cargas (CNAE 4930-2/02), é incontroverso que o contribuinte não realiza



nenhum processo de industrialização, nos termos do § 8º do art. 4º do RICMS/PB:

§ 8º Considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento, apresentação ou aperfeiçoamento do produto.

Além dos dispositivos citados, que fundamentam a vedação ao aproveitamento dos créditos do ICMS para o caso em tela, consideramos importante destacar outros artigos do RICMS/PB que corroboram o que já apresentamos anteriormente.

O § 6º do artigo 391 do RICMS/PB estatui:

§ 6º O recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária encerrará a fase de tributação e não dará ensejo à utilização de crédito fiscal pelo adquirente, ressalvado o disposto no art. 72, incisos II, V, VI e VII.

Também o artigo 407 do RICMS/PB refere-se à matéria:

Art. 407. O imposto recolhido por substituição tributária, salvo exceções expressas, não se constituirá em crédito fiscal do contribuinte adquirente, sendo vedado o seu aproveitamento.

Portanto, com fulcro nas razões apresentadas, é forçoso reconhecer que a legislação tributária do Estado da Paraíba não permite o creditamento do ICMS nas aquisições de combustíveis por empresas prestadoras de serviço de transporte.”

Diante de todo o exposto, é forçoso o reconhecimento quanto à impossibilidade de creditamento do ICMS por parte das empresas que operam com o transporte rodoviário de cargas quando da aquisição de combustíveis para utilização em seus veículos, porquanto não há como equipará-las a indústrias.

Este entendimento já fora manifestado em diversas oportunidades pelo Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba. A título exemplificativo, destaco as ementas dos Acórdãos nº 174/2012 e 171/2022:

Processo nº 0751162011-6

Acórdão 174/2012

Relator: CONS. FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. PRELIMINAR NÃO ACATADA. NOTIFICAÇÃO VÁLIDA. ENDEREÇO CONSTANTE NO CADASTRO DO CONTRIBUINTE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO INEXISTENTE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO SINGULAR.

- Sendo obrigação legal de o contribuinte atualizar os dados do cadastro mantido perante o Fisco, não pode este se utilizar em seu favor dos efeitos posteriores do não cumprimento do referido mandamento legal.

- Não obstante estar o ICMS sob a égide do Princípio da não-cumulatividade, este não se aplica a operação de venda a varejo de combustível à transportadora, na condição de consumidora, porquanto a fase de tributação ter sido encerrada na operação anterior, e, portanto sendo o referido crédito inexistente. (g. n.)



PROCESSO Nº 2013132018-1

ACÓRDÃO Nº 0171/2022

Relatora: Cons.^a MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

CERCEAMENTO DE DEFESA - PARCIAL – MULTA RECIDIVA - PARCIALIDADE - CRÉDITO INDEVIDO (MERC. DESTINADAS AO USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO) - VEDAÇÃO LEGAL – CRÉDITO INEXISTENTE - DENÚNCIAS CONFIGURADAS FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS - AUSÊNCIA DE PROVAS. MATERIALIDADE NÃO COMPROVADA - IMPROCEDÊNCIA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- O aproveitamento de créditos fiscais deve obedecer aos critérios estabelecidos na legislação em vigor.

- A legislação tributária paraibana não permite a equiparação da atividade econômica de prestação de serviços de transporte à atividade industrial, bem como a equiparação de combustível utilizado no serviço de transporte como insumo, configurando a materialidade da infração consubstanciada na apropriação de crédito inexistente.

- A ausência de provas suficientes para garantir ao contribuinte exercer seu direito de defesa de forma ampla acarretou a sucumbência do crédito tributário relativo à denúncia de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição.

DA MULTA APLICADA

É cediço que, para se afastar a penalidade imposta, far-se-ia necessário analisar a inconstitucionalidade do dispositivo legal que a embasou; todavia este juízo de valor excede a competência dos órgãos julgadores, *ex vi* do artigo 55, I, 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.

Atentemos para a redação do artigo 90, § 3º, da Lei nº 10.094/13, bem como para 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.

Conselho de Recursos Fiscais - CRF

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB



(...)

§ 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 n.º: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019).

Não obstante o acerto da fiscalização quanto aos valores lançados a título de multa por infração quando da lavratura do auto de infração, faz-se imperativo reduzirmos o montante da penalidade aplicada, em razão da alteração promovida por meio do artigo 1º, I, “c”, da Lei nº 12.788, de 28 de setembro de 2023, que deu nova redação ao artigo 82, V, da Lei nº 6.379/96.

Lei nº 12.788/23:

Art. 1º A Lei nº 6.379/96, de 02 de dezembro de 1996, passa a vigorar:

I – com nova redação dada aos seguintes dispositivos:

(...)

c) “caput” do inciso V do “caput” do art. 82:

“V – de 75% (setenta e cinco por cento):”

Registre-se que a aplicação retroativa decorre do comando do artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Considerando a redução da penalidade de que trata o artigo 82, V, da Lei nº 6.379/96, o crédito tributário efetivamente devido pela autuada passou a apresentar a seguinte configuração:



DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
0064 - CRÉDITO INEXISTENTE	jan/14	82.820,60	82.820,60	0,00	20.705,15	82.820,60	62.115,45	144.936,05
	fev/14	97.787,84	97.787,84	0,00	24.446,96	97.787,84	73.340,88	171.128,72
	mar/14	31.627,68	31.627,68	0,00	7.906,92	31.627,68	23.720,76	55.348,44
	abr/14	33.741,68	33.741,68	0,00	8.435,42	33.741,68	25.306,26	59.047,94
	mai/14	22.254,00	22.254,00	0,00	5.563,50	22.254,00	16.690,50	38.944,50
	jun/14	44.975,39	44.975,39	0,00	11.243,85	44.975,39	33.731,54	78.706,93
	jul/14	26.349,35	26.349,35	0,00	6.587,34	26.349,35	19.762,01	46.111,36
	ago/14	26.542,51	26.542,51	0,00	6.635,63	26.542,51	19.906,88	46.449,39
	set/14	40.578,39	40.578,39	0,00	10.144,60	40.578,39	30.433,79	71.012,18
	out/14	39.608,35	39.608,35	0,00	9.902,09	39.608,35	29.706,26	69.314,61
nov/14	25.559,62	25.559,62	0,00	6.389,91	25.559,62	19.169,72	44.729,34	
dez/14	31.163,13	31.163,13	0,00	7.790,78	31.163,13	23.372,35	54.535,48	
TOTAIS (R\$)		503.008,54	503.008,54	0,00	125.752,13	503.008,54	377.256,41	880.264,95

Por fim, quanto ao pedido para que todas as publicações e intimações sejam remetidas em nome da advogada da recorrente, indefiro-o por ausência de previsão legal, devendo, para tanto, ser observado o regramento do artigo 11 da Lei nº 10.094/13.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. Contudo, em observância aos princípios da legalidade e da retroatividade benigna, reformo, de ofício, a decisão singular para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004045/2019-09, lavrado em 6 de dezembro de 2019 em desfavor da empresa UNILOG - UNIVERSO LOGÍSTICA LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 880.264,95 (oitocentos e oitenta mil, duzentos e sessenta e quatro reais e noventa e cinco centavos), sendo R\$ 503.008,54 (quinhentos e três mil, oito reais e cinquenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 72, 73 e 77, do RICMS/PB e R\$ 377.256,41 (trezentos e setenta e sete mil, duzentos e cinquenta e seis reais e quarenta e um centavos) de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo o montante de R\$ 125.752,13 (cento e vinte e cinco mil, setecentos e cinquenta e dois reais e treze centavos) de multa por infração.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 30 de abril de 2024.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator

SECRETARIA DE ESTADO
DA FAZENDA



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

ACÓRDÃO 220/2024

