

**PROCESSO** - A. I. Nº 299634.0002/11-8  
**RECORRENTE** - ROSA TRANSPORTES LTDA. (ROSA TRANSPORTES)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0100-04/12  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**INTERNET** - 24.07.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0274-13/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL DE CARGAS. EMPRESA NÃO OPTANTE PELO CRÉDITO PRESUMIDO DO ART. 96, DO RICMS-BA. Na apropriação do crédito fiscal por aquisição de combustíveis aplicado na atividade mediante emissão de nota fiscal se deve observar as regras contidas nos art. 93, I, “f” e 359, §2º, I e II em combinação com a redução de base de cálculo prevista no art. 87, XIX e XXXII e expressa vedação de uso de crédito fiscal no valor proporcional à redução citada, limitação esta veiculada pelo art. 97, I, “a” e “b”, II, “a”, todos do RICMS-BA. Rejeitada a prejudicial de decadência. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 4ª JJF constante no Acórdão nº 0100-04/12, que julgou Procedente a presente autuação, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento(s) fiscal(is). Período: fev. 2006 a dez. 2007. Valor: R\$50.852,86. Multa: 60%.

Cumpre pontuar que o Auto de Infração foi lavrado por recomendação da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, que através do Acórdão CJF nº 0233-11/10, acolheu a representação da PGE/PROFIS e determinou o refazimento do procedimento fiscal objeto do Auto de Infração nº 299634.0022/08-9, lavrado em 29/12/2008, considerado nulo por apresentar vício formal de procedimento (fls. 357/359).

Após análise dos argumentos delineados pelo autuado e pelo fiscal autuante, a 4ª JJF proferiu a Decisão transcrita abaixo (fls. 426/430):

*Trata-se de Auto de Infração refeito, tendo em vista a anulação do de nº 299634.0022/08-9 em face de representação PGE/PROFIS, cuja cópia se acha às fls. 333 a 340, em razão de vícios insanáveis na concepção daquele lançamento, conforme Acórdão CJF Nº 0233-11/10 da 1ª CJF em 20/07/2010 (cópia anexa às fls. 357 a 359 dos autos).*

*Como questão preliminar na defesa contra este lançamento tributário em lide, o autuado suscitou nulidade por cerceamento ao direito de defesa dizendo que o autuante errou na exigência fiscal, uma vez que, segundo ele, a utilização indevida de crédito, no caso das empresas que prestam serviços de transporte, está prevista nos artigos 93, 96 e 359 do RICMS-BA, e nada tem a ver com o inciso XIX ou XXXII do art. 87, do RICMS-BA. Aduziu que o lançamento não contém os requisitos formais regulamentares nem mesmos os requisitos contidos no art. 142 do CTN. Alegou insegurança jurídica do AI, considerando que se sentiu compelido a defender acusação cujo fato não praticou. Portanto, segundo ele, sem correspondência com o seu fundamento, já que a empresa foi acusada de ter utilizado crédito indevido de ICMS, mas a base de cálculo da exigência foi apurada porque o autuante entendeu que não se procedeu à redução da base de cálculo prevista no inciso XIX do art. 87 do RICMS.*

Ainda em preliminar, arguiu a decadência da exigência fiscal relativa às competências fevereiro a agosto 2006 que já estariam alcançadas pela decadência, com base no art. 150, §4º do CTN.

Antes do mérito, devo apreciar essas questões. Para tanto e no sentido de ilustrar a fundamentação, estimo por bem aclarar que os vícios fundamentais apontados pela PGE/PROFIS e acolhidos no julgamento de declaração da nulidade do primeiro AI: 1) desconformidade entre a acusação fiscal (recolhimento a menor de ICMS) e a efetiva infração (uso indevido de crédito fiscal, em face da inobservância da redução de base de cálculo prevista no art. 87, incisos XIX e XXXII, do RICMS/97); 2) falta de prova nos autos quanto ao cometimento da infração.

Neste lançamento - e como melhor veremos na apreciação de mérito -, observo perfeita conformidade entre a acusação fiscal (utilização indevida de crédito fiscal) e sua descrição, qual seja o creditamento de ICMS decorrente de aquisição de óleo diesel e biodiesel em valor maior que o legalmente permitido. Esta infração está apurada no demonstrativo de fls. 29 a 43 com base nos documentos fiscais probatórios autuados às fls. 44 a 315. Assim, neste Auto de Infração, refeito em face da anulação de seu anterior, não há os vícios motivadores daquela nulidade.

Portanto, ao contrário do expressado pelo impugnante, o procedimento fiscal foi desenvolvido em plena normalidade obedecendo aos preceitos legais, em especial aos atinentes ao devido processo legal. O Auto de Infração contém os requisitos previstos nos arts. 15, 16, 19, 22, 26, 28, 38, 39, 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF, identificando-se o sujeito passivo, tipificando-se e descrevendo corretamente a infração, demonstrando-se a base de cálculo e valores do crédito fiscal. O contribuinte estabeleceu o contraditório utilizando seu amplo direito de defesa demonstrando pleno entendimento da acusação fiscal, sem óbice da parte contrária. Não tenho a fazer qualquer observação quanto ao método de fiscalização utilizado e a infração autuada, como veremos na apreciação de mérito, tem respaldo na legislação tributária da Bahia.

Quanto à decadência argüida registro que, em face de se tratar de refazimento de Auto de Infração anulado, por vício formal, o prazo decadencial para as suas ocorrências é de 5 (cinco) anos contados da data em que tornou definitiva a Decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado, portanto, a partir de 20 de julho de 2010 (CTN: art. 173, II). Assim, não há falar em decadência para os fatos arrolados neste lançamento tributário de ofício. Deste modo, afasto os pedidos de nulidade suscitados, em especial por não haver possibilidade de subsunção nas hipóteses previstas no art. 18 do RPAF.

No mérito, sem objetivamente contestar os valores da exigência fiscal nem contrastar os dados do levantamento fiscal que suporta a infração, o impugnante levanta apenas a questão de direito ao uso do crédito fiscal na forma que apropriou, dizendo-se com fulcro no art. 93, I, "f" do RICMS-BA, mediante apuração com o procedimento previsto no art. 359, §1º, V, e §2º, I e II do regulamento citado, vez que não optou pelo crédito presumido do art. 96, XI, do RICMS-BA.

Analiso essa questão, constato equívoco do impugnante pelas seguintes razões.

A uma, porque, ao contrário do que argumenta, sendo prestador de serviço de transporte intermunicipal e interestadual não optante pelo crédito presumido previsto no art. 96 do RICMS-BA, a legislação estadual do ICMS não lhe permite a apropriação integral do crédito fiscal pago nas aquisições do óleo diesel e biodiesel, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária que adquiriu com preço de consumidor final diretamente de postos revendedores de combustíveis, como indicam os documentos fiscais probatórios autuados.

A duas, porque, exatamente, para preservar a não cumulatividade do ICMS, na apropriação do crédito a que tem direito deve atender às regras contidas nos art. 93, I, "f" e 359, §2º, I e II em combinação com a redução de base de cálculo prevista no art. 87, XIX e XXXII e expressa vedação de uso de crédito fiscal no valor proporcional à redução citada, limitação esta veiculada pelo art. 97, I, "a" e "b", II, "a", todos do RICMS-BA.

A três, porque, conforme exemplifica o autuante, contrariando seu próprio argumento defensivo de direito, o autuado corretamente apurou e apropriou o crédito fiscal a que tem direito através da nota fiscal 0001 (fl. 67), conforme se depreende no demonstrativo da autuação (fl. 368), assim não o fazendo nas demais notas fiscais que emitiu para apropriação de crédito fiscal, das quais trata esse lançamento tributário de ofício na forma corretamente calculada no demonstrativo específico já citado.

A quatro, porque conforme se vê nas folhas 403 e 404 dos autos, que trata de resposta de consulta a contribuinte sobre o tema em discussão, o entendimento sedimentado na Administração Tributária da Bahia é o composto neste ato administrativo de lançamento de ofício e não a interpretação manipulada pelo impugnante.

Portanto, também superada a equivocada interpretação do direito como pretendida pelo impugnante e não havendo protesto nem indicação de equívoco quanto ao levantamento fiscal que suporta a infração claramente caracterizada, esta deve ser mantida por ser inteiramente subsistente. Infração procedente.

Considerando que dos autos se depreende que o contribuinte autuado exerce a atividade de transporte rodoviário intermunicipal e interestadual de cargas (Livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 264 a 315), Representação PGE/PROFIS (fls. 333 a 340)), tendo em vista que as operações internas são dispensadas do lançamento e pagamento do imposto (arts. 12, da Lei 8.534/02, 1º, § 7º, RICMS-BA) e vedado o aproveitamento

*de quaisquer créditos fiscais, inclusive os relativos à aquisição de combustível gasto nessas operações, com fundamento no art. 156 do RPAF, represento à autoridade administrativa competente para instaurar novo procedimento fiscal no sentido de, aplicando o critério da proporcionalidade, exigir o crédito fiscal indevidamente usado pelo contribuinte autuado, e relativo ao período ainda não alcançado pelo instituto da decadência (exercício 2007).*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância, interpõe o autuado Recurso Voluntário, às fls. 442/447, requerendo a decretação de nulidade da Decisão de primeira instância para que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Preliminarmente, argui a decadência dos períodos de janeiro a agosto de 2006.

Sustenta que houve equívoco na Decisão recorrida, no que se refere a existência de vício formal que determinou o refazimento do Auto de Infração anteriormente anulado, tendo em vista que a anulação decorreu da desconformidade entre a acusação fiscal (recolhimento a menor do ICMS) e a efetiva suposta infração (uso indevido de crédito), sendo portanto vício material contaminando o lançamento anterior.

Por ser vício material, entende que não é possível, que o novo prazo decadencial seja de cinco anos contados da data em que se tornou definitiva a Decisão que anulou o lançamento anterior, como determina o art. 173, II, CTN.

Conclui que sendo o novo Auto de Infração (299634.0002/11-8), lavrado em 01/08/2011, com a ciência ao impugnante em 19/08/2011, passaram-se cinco anos da ocorrência dos fatos geradores em relação aos meses de janeiro a agosto de 2011, estando os valores do imposto lançados em relação a esses meses alcançados pela decadência, nos termos do art. 156, inciso V, do CTN.

No mérito argui que todo o procedimento adotado pelo recorrente está pautado no princípio da não-cumulatividade previsto na Constituição Federal de 1988, lhe sendo assegurado o direito ao crédito decorrente da aquisição de bens ou serviços tributados nas operações anteriores.

Entende que seu direito ao crédito de ICMS relativo ao combustível não pode sofrer qualquer tipo de limitação, uma vez que tal mercadoria constitui insumo essencial para a consecução de sua atividade-fim, qual seja, a prestação de serviços rodoviários de carga.

Diz que a redução da base de cálculo, determinada nos incisos XIX e XXXII do art. 87 do RICMS, somente se aplicam nas operações internas, aquelas em que o remetente e o destinatário da mercadoria estejam situados no território baiano.

Por fim, alega que os créditos se referiam às mercadorias incluídas no regime da substituição tributária, conferindo ao sujeito passivo o direito de se apropriar integralmente dos créditos do ICMS com a alíquota do Estado de origem, 17%, no caso da Bahia.

A representante da PGE/PROFIS, Drª. Maria Helena da Cruz Bulcão, em Parecer de fls. 462/463, opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto, por considerar ausentes os argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Suscita que a legislação estadual do ICMS não permite ao prestador de serviço de transporte interestadual e intermunicipal não optante pelo crédito presumido, a apropriação integral do crédito fiscal pago nas aquisições do óleo diesel e biodiesel, como indicam os documentos fiscais que robustecem a ação fiscal.

#### **VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)**

Conforme relatado, o presente Auto de Infração decorre da anulação de lançamento de ofício anterior e considerando as razões expostas pelo recorrente, deve-se analisar se a hipótese é ou não de incidência do art. 173, II, do CTN, *in verbis*:

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.

Sobre o tema, assim se posicionou Luiz Henrique Barros de Arruda:

*“O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preferida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.*

*Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva.”*

Assim, em não sendo vício formal, o tratamento jurídico dado, não pode ser o previsto no art. 173, inciso II do CTN, como oportunamente destaca o doutrinador citado:

*“o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido; nessa hipótese, não pode o Fisco invocar em seu benefício o disposto no artigo 173, inciso II, do CTN, aplicável apenas às faltas formais.”*

Feito esse registro, merece destaque a abordagem de Ives Gandra da Silva Martins, *in verbis*:

*“Entendemos que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental, estendendo o prazo de decadência. A nosso ver, contudo, sem criar uma interrupção (...). Devemos compreender, porém, o artigo no espírito que norteia todo o Código Tributário, que considera créditos tributários definitivamente constituídos aqueles que se exteriorizem por um lançamento, o qual pode ser modificado, constituindo um novo crédito tributário. Ora, o que fez o legislador foi permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese de um direito já previamente qualificado, mas inexequível pelo vício formal detectado.”*

Assim, pode-se concluir que lançamento substitutivo só se perfaz quando a obrigação tributária já estiver perfeitamente consolidada no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma forma de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que impede sua execução.

Ou seja, a regra do art. 173, II do CTN, obsta que a forma prevaleça sobre a matéria, contudo como afirma Ives Gandra, esse direito precisa estar previamente qualificado.

Na hipótese vertente, o procedimento anterior foi anulado por desconformidade entre a acusação fiscal (recolhimento a menor de ICMS) e a efetiva infração (uso indevido de crédito fiscal, em face da inobservância da redução de base de cálculo prevista no art. 87, incisos XIX e XXXII, do RICMS/97) e por falta de prova nos autos quanto ao cometimento da infração.

Inobstante o fato de que tenha o Acórdão JJF nº 0100-04/12 repetido o equívoco da Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF nº 0233-11/10, denominando o vício que anulou o Auto de Infração anterior de formal, cabe a esta Câmara, dando o adequado enquadramento jurídico à questão, reconhecer que se trata de um vício material.

Assim, em se tratando de exigência de ICMS que teria sido recolhido a menor, deve ser aplicado o prazo do art. 150, §4º, do CTN, segundo o qual os cinco anos de que dispõe a Administração para constituir o crédito tributário inicia-se na data de ocorrência do fato gerador.

Com base nesse entendimento, considerando que o contribuinte foi intimado da lavratura do presente Auto de Infração em 19/08/2011, restaram tragadas pela decadência as exigências contidas no período de fevereiro a julho de 2006.

Vencida quanto a decadência, passa a análise do mérito.

Observo que o contribuinte impugna o lançamento com basicamente três argumentos: o seu direito a crédito foi limitado; o princípio da não cumulatividade foi ofendido e que “*a redução da base de cálculo, determinada nos incisos XIX e XXXII do art. 87 do RICMS, somente se aplicam nas operações internas, aquelas em que o remetente e o destinatário da mercadoria estejam situados no território baiano*”.

Em nenhum momento houve afronta ao princípio da não cumulatividade. O Contribuinte teve direito ao crédito, contudo, tendo sido apurada uma diferença em virtude da não redução da base de cálculo prevista nos incisos XIX e XXXII do art. 87 do RICMS/97, houve a cobrança do montante remanescente.

Torna-se imperioso destacar que, em que pese o Recorrente dar a entender que suas operações são interestaduais, as notas fiscais de fls. 67/141 são internas, razão pela qual o benefício foi aplicado corretamente.

Transcrevo um trecho do voto de primeira instância que merece destaque para comprovar que o Recorrente tem ciência do procedimento correto a ser adotado, todavia não o fez nas notas fiscais objeto da autuação:

*“A três, porque, conforme exemplifica o autuante, contrariando seu próprio argumento defensivo de direito, o autuado corretamente apurou e apropriou o crédito fiscal a que tem direito através da nota fiscal 0001 (fl. 67), conforme se depreende no demonstrativo da autuação (fl. 368), assim não o fazendo nas demais notas fiscais que emitiu para apropriação de crédito fiscal, das quais trata esse lançamento tributário de ofício na forma corretamente calculada no demonstrativo específico já citado.”*

No caso presente, o Recorrente apenas nega o cometimento da infração, que se apresenta como insuficiente para desautorizar a legitimidade da autuação fiscal, segundo estabelece o art. 143 do RPAF/99, não desonerando o Sujeito Passivo da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Por fim, observo que, em que pese a proposta do Relator de Primeira Instância, não cabe a representação à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal relativo ao exercício 2007, em razão de ter sido operada a decadência.

Ante o exposto, vencida quanto à decadência, voto, no mérito, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

#### **VOTO VENCEDOR (quanto à decadência)**

Em relação à decadência arguida pelo recorrente, acompanho a ilustre Conselheira Relatora quanto à classificação da nulidade que maculou o Auto de Infração nº 299634.0022/08-9 como sendo um vício material. Todavia, respeitosamente, divirjo do seu posicionamento no que tange ao critério a ser utilizado na contagem do prazo decadencial, conforme passo a me pronunciar.

Conforme o entendimento prevalecente neste Conselho de Fazenda, a legislação tributária do Estado da Bahia, respaldada em autorização contida no §4º do art. 150 do CTN – *se a lei não fixar prazo a homologação* – estabeleceu no art. 107-A, inc. I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB) o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador como sendo o termo inicial da contagem do prazo decadencial.

Cabe a este órgão julgador administrativo aplicar a legislação tributária estadual vigente, não se incluindo entre as suas competências a declaração de constitucionalidade da legislação, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99. Assim, até que haja alguma mudança na legislação tributária estadual, a contagem do prazo de decadência deve ser feita com base no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme determina a Lei nº 3.956/81.

A hipótese recolhimento a menos, aventada pela Ilustre Relatora, não se ajusta ao caso em comento, pois em relação ao imposto que foi lançado de ofício não houve o referido pagamento.

Dessa forma, para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2006, a Fazenda Pública Estadual tinha até o dia 31/12/2011 para constituir o crédito tributário mediante o lançamento de ofício. Como o Auto de Infração foi lavrado em 01/08/2011, não houve a alegada decadência.

Em face ao acima exposto, não acompanho a ilustre Relatora quanto à preliminar de decadência, mas alinho-me ao seu posicionamento no que tange aos demais pontos do seu voto.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 299634.0002/11-8, lavrado contra ROSA TRANSPORTES LTDA. (ROSA TRANSPORTES), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$50.852,86, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência): Conselheiros(as) – Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência): Conselheiros(as) – Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Oswaldo Ignácio Amador e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de julho de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA  
(Voto Vencido quanto à Preliminar de decadência)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de decadência)

ROSANA JEZLER GALVÃO – REPR. DA PGE/PROFIS