

A. I. N° - 281105.0003/20-5
AUTUADO - TRANSPORTADORA JOLIVAN LTDA.
AUTUANTE - JALON SANTOS OLIVEIRA
ORIGEM - DAT METRO/INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 18/08/2022

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0115-01/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE SUJEITO A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIOS FORMAIS DE PROCEDIMENTO. É nulo o lançamento que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada ao contribuinte, bem como lhe cerceie seu direito de defesa com fundamento no art. 18, incisos. II e IV alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, no Modelo Fiscalização de Estabelecimento, lavrado em **30/04/2020** exige da Autuada ICMS no valor histórico de **R\$ 67.392,23** mais multa de 60%, equivalente a R\$ 40.435,32 e acréscimo moratório no valor de R\$ 21.275,11 perfazendo um total de **R\$ 129.102,66** em decorrência do cometimento de uma única infração cujo o período apuratório se fez nos meses dos anos de 2015 e 2016:

Infração 01 – 01.02.94: Utilizou indevidamente Crédito Fiscal, referente a aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária.

Enquadramento Legal: Art. (s) 94, 95, 114, 380 II, 382 I do RICMS aprovado pelo **Decreto nº. 6.284/97**. Multa Aplicada: art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

Na infração o Autuante acrescentou: “Foi constatado que a empresa, nos dois períodos fiscalizados, de 2015 e 2016, **se apropriou indevidamente de créditos tributários**, lançados nas suas EFDs **a título de substituição tributária em prestações de serviços de transportes** destinados a outras unidades da federação. Ressalvamos o direito da Fazenda de apurar em qualquer época, enquanto não extinto o prazo decadencial, a ocorrência de outros elementos que possam configurar obrigações tributárias, e que foram devolvidos todos os livros e documentos arrecadados durante a ação fiscal.

E, na peça acusatória **o Autuante descreve os fatos que se trata de:**

*“Em data, hora e local acima indicados, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O.S. 500398/20, tendo sido apurada (s) as seguinte (s) irregularidade (s): a empresa, nos dois períodos fiscalizados, de 2015 e 2016, **se apropriou indevidamente de créditos tributários**, lançados nas suas EFDs **a título de substituição tributária em prestações de serviços de transportes** destinados a outras unidades da federação “*

A Autuada apresentou impugnação às fls. 46 a 57, através de advogado, e documentação comprobatória às folhas 58 a 146, protocolizada na SAT/DAT METRO/CPAF na data de 16/10/2020 (fl. 49).

Em seu arrazoado a Autuada iniciou sua peça de defesa no tópico **“Fundamentos de Fato”** transcrevendo a descrição dos fatos, a infração e o enquadramento legal lhes imputados, e no tópico **“Da Tempestividade”** asseverou que a peça impugnatória se deu dentro prazo estabelecido pela legislação de regência do processo administrativo tributário, sendo a mesma tempestiva.

Assinalou no tópico “*Das Preliminares*” em seu subitem “*Da extinção parcial do crédito tributário exigido – Da decadência parcial do direito de lançar - art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional*” que o ordenamento jurídico estabelece um prazo para que o Fisco busque a formalização do crédito tributário que reputa devido, desse modo, não tomando as providências necessárias, dentro do prazo que lhe é deferido, extingue-se o crédito tributário, tornando-se de impossível exigência o valor supostamente não quitado, assim, considerando que apenas após a lavratura do auto de infração o crédito tributário pode ser exigido, decorre a conclusão de que ultrapassado o prazo para a sua constituição, inviável se torna a exigência da exação (art. 156, inciso V, do CTN)

Citou os dizeres do ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho sobre o instituto da decadência, e acentuou que a Constituição Federal de 1988 dispusera em seu art. 146, inciso III, alínea “b” que o tratamento a ser dado aos prazos decadências e prescricionais em matéria fiscal é de competência do legislador complementar, assim, apenas o legislador complementar é competente para dispor sobre o tema, sob pena de caracterização da inconstitucionalidade da norma.

Tratou dos artigos 173, incisos I e II e 150, § 4º, do CTN que respondem pelo instituto da decadência, alertando-se em razão do prazo decadencial dos dispositivos serem os mesmos, ou seja, cinco anos, no entanto, o que varia é o termo inicial para a sua contagem, o qual vai depender do tipo de lançamento.

Apontou que segundo a interpretação que prevalece, o termo inicial previsto no art. 173, inciso I seria aplicável aos tributos sujeitos ao **lançamento de ofício e por declaração**, no entanto, quanto aos tributos sujeito ao **lançamento por homologação**, tal como o ICMS, utiliza-se o prazo previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, quando houver ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, citando acórdãos paradigmáticos do STJ (fl. 49vs), sendo este o termo inicial do prazo quinquenal que deve ser aplicado no presente caso, haja vista o relatório que integra o Auto de Infração (**doc.04**) **identifica a data da tomada de crédito supostamente indevido** por parte da Autuada, devidamente escriturado sua EFD.

Consignou pelo que se denota do Auto de Infração ora impugnado, que os fatos geradores das exações ocorreram no intervalo de 01/2015 a 12/2016, ao passo que a Autuada fora **cientificada da lavratura** do presente Auto de Infração em **03/08/2020**, assim, aplicando-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, **os créditos referentes aos fatos geradores ocorridos** em 01/2015, 02/2015, 03/2015, 04/2015, 05/2015 e 06/2015, com vencimento respectivamente em 09/02/2015, 09/03/2015, 09/04/2015, 09/05/2015, 09/06/2015 e 09/07/2015, decaíram, respectivamente em 08/02/2020, 08/03/2020, 08/04/2020, 08/05/2020, 08/06/2020 e 08/07/2020, impondo-se desta forma o reconhecimento da **extinção parcial do suposto crédito tributário, em razão da decadência**, nos termos do inc. V, do art. 156, do CTN.

Assinalou que a declaração da **decadência parcial** dos débitos importa no afastamento do valor de **R\$ 4.628,33**.

Defendeu no tópico “*Das Preliminares*” em seu subitem “*Da revogação RICMS/97 - Produção de efeitos até 31/03/2012 - Da capitulação da conduta como um dos pressupostos de validade do auto de infração*” que conforme aduzido pela fiscalização a imposição fiscal em comento foi motivada pelo fato da Autuada supostamente ter apurado crédito de ICMS no período de 01/2015 a 12/2016, **em contrariedade ao disposto no RICMS/97**. Ocorre que o RICMS/97 foi revogado quando da edição do novo regulamento do imposto estadual, aprovado pelo Decreto de nº 13.780/12, tendo-se este revogado expressamente o dispositivo utilizado pela fiscalização como fundamento para lavratura do auto de infração contra a empresa.

Explanou que a capitulação da conduta supostamente identificada é pressuposto de validade da autuação fiscal, nos termos do art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, reiterando-se a transcrição das normas, consignou que a **validade do Auto de Infração** depende

do respeito a diversos requisitos elencados pela lei e tem como objetivo a concretização dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, corolários da garantia do devido processo legal, pois somente mediante o cumprimento das exigências legais é possível que a Administração conceda ao administrado adequados meios para exercício de sua defesa, maculando-se o auto de nulidade na forma do art. 18 do RPPAF baiano:

Art. 18, São nulos: (...)

II- os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa; [...]

IV o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator:

Enfatizou que a despeito da exigência de que o Auto de Infração deverá conter a capitulação da norma que disciplina a conduta da autuada como antijurídico, o órgão Autuante NÃO APONTOU QUALQUER NORMA VÁLIDA E VIGENTE, na data da lavratura do próprio auto.

Assinalou no tópico “*Das Preliminares*” em seu subitem “*Da violação do princípio da legalidade - Da ausência de indicação de dispositivo de lei supostamente violado - Do cerceamento do direito de defesa - Da nulidade de pleno direito do ato*” que a infração imputada tem como argumento a circunstância de que ela teria se utilizado indevidamente de créditos fiscais, uma vez que teria apurado créditos sobre operações de transporte destinadas a outras unidades da federação, sendo que na análise preliminar do Auto de Infração demonstra a existência de evidente vício formal, a saber, a não indicação dos dispositivos de lei ordinária supostamente infringidos, autorizadores da edição do ato administrativo impugnado.

Ensinou que nos termos do princípio constitucional da legalidade, nenhum cidadão será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei em sentido estrito - inciso II do artigo 5º, Constituição da República. Logo, somente cabe ao Estado exigir do jurisdicionado comportamentos expressamente consignados no corpo de textos legais, sendo que para satisfazer o princípio da legalidade, a tipificação de uma infração deve se basear em dispositivo de lei ordinária, e, jamais, em artigo de uma espécie normativa secundária, tal qual o é o RICMS, citando a *ratio iuris* do artigo 97, inciso V do CTN.

Garantiu que o argumento utilizado como base para a lavratura da autuação, qual seja, a suposta vedação à tomada de créditos nas operações de transporte indicadas, não se encontra amparado por qualquer dispositivo legal, haja vista que apenas elencou-se normas regulamentares no auto de infração em epígrafe. Depreendeu-se da autuação que o Fisco estadual enquadrhou as supostas condutas da impugnante nas hipóteses descritas nos artigos 94, 95, 114, 380, inc. II e 382, inc. I, todos do RICMS (Dec. 6284/97), sendo que nenhum desses enunciados normativos veicula expressamente norma que vede a tomada de crédito por parte da peticionária. Veja-se:

Art. 94. Nas operações efetuadas a preço FOB (art. 645), a) utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto anteriormente cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

Art. 95. Nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

(...)

Art. 114. O ICMS é não-cumulativo, devendo-se compensar o que for devido em cada operação ou prestação realizadas pelo contribuinte com o imposto anteriormente cobrado por este por outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente às mercadorias entradas ou adquiridas ou aos serviços tomados, de modo que o valor a recolher resulte da diferença, a mais, entre o débito do imposto referente às saídas de mercadorias e às prestações de serviços efetuadas pelo estabelecimento e o crédito relativo às mercadorias adquiridas e aos serviços tomados, levando-se em conta o período mensal ou a apuração por espécie de mercadoria ou serviço, conforme o regime adotado.

Art. 380. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte:

[...] II- o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382.

Art. 382. Quanto à responsabilidade de que cuida o inciso II do art. 380, nas prestações de serviços de transporte que envolvam repetidas prestações:

I - de tomador do serviço de transporte, tanto na condição de remetente como de destinatário, quando inscrito neste Estado como contribuinte normal, assumirá a responsabilidade pelo, imposto devido pelo prestador, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo observar o seguinte:

Depreendeu que no presente caso, a autuação objurgada apenas indicou violação a dispositivos do regulamento do **ICMS baiano**, o que, por si só, **não é capaz de obrigar o contribuinte a arcar com o ônus** das alegadas infrações, face o princípio constitucional da legalidade, uma vez que o regulamento do imposto estadual indicado, inserto na ordem jurídica pelo Decreto de nº 6.284/97 - revogado à data dos supostos fatos - restringe-se a permitir a fiel execução da lei que pretendeu disciplinar, sendo-lhe vedado inovar no ordenamento ou, ainda, cominar sanções punitivas em abstrato.

Salientou que, por expressa disposição do artigo 37 da Constituição da República, todos os entes da Administração direta e indireta estão submetidos ao princípio da legalidade, e que a ausência de indicação de dispositivos de lei no auto de infração impossibilita a verificação de que a suposta conduta apontada pela fiscalização, fato, constituiu infração suscetível de punição pela norma jurídica. Como consequência, tal situação impede exercício do direito de defesa em máxima amplitude, como assegura a Carta Magna, motivo pelo qual resta viciando o ato administrativo ora impugnando.

Assinalou no tópico “*Do Direito*” em seu subitem “*Do princípio constitucional da não-cumulatividade - Da isenção e da não-incidência como únicas exceções ao princípio - Do artigo 155, § 2º, inciso II, alínea "a", da Constituição Federal*” dissertando sobre este princípio enfatizando que a não-cumulatividade, há de conduzir a estruturação de todo o arcabouço normativo, de modo a consistir em um direcionamento voltado à composição de uma imposição fiscal neutra ao longo da cadeia produtiva, citando ensinamentos da Professora Misabel Abreu Machado Derzi sobre o assunto, sintetizando que extrai-se da redação do artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal **que o direito ao crédito de ICMS surge com a simples cobrança deste imposto, quando da entrada de mercadorias e serviços**.

Defendeu que a autuação da fiscalização sob o argumento **de que a Autuada teria se creditado pelas operações de transporte com destino a outras unidades da federação**, que estariam submetidas à substituição tributária, trata-se, contudo, de irremediável equívoco.

Grifou que o problema de tomar como **elemento isolado a base de cálculo** registrada no livro de registro de apuração de ICMS da Autuada é **que se trata apenas de valor** que gera débito direto do tributo para sociedade empresária junto ao estado da Bahia.

Enfatizou que não há, na metodologia adotada pela Fazenda Estadual, **consideração a respeito das prestações pautadas pela substituição tributária** nas quais outras empresas figuravam como substitutas, e prestações tributadas sem recolhimento para o estado da Bahia, Assim fazendo, o Fisco baiano acaba por desvirtuar não apenas o resultado do cálculo do quantum do crédito, mas a própria sistemática constitucional do débito e crédito.

Rematou, em outras palavras, que o fisco estadual **se baseou apenas nos dados contidos no tópico das operações com débito de ICMS a favor da Bahia** quando, na verdade, haveria de ter em conta os **valores das operações tributadas e daquelas efetivamente não tributadas**.

Explicou que a justificativa é muito simples, uma vez que a regra constitucional do 155, § 2º, inciso II, a da Constituição bem como a regra **do artigo 100, inciso I, do RICMS/BA/12 são claras** ao estabelecer que **o estorno do crédito** se fará quando as prestações em questão **foram isentas ou não tributadas**. E as prestações de serviço tributadas por substituição tributária (CFOPs 6.352 e 6.353) e aquelas com destino a outras unidades da federação são prestações de serviço tributadas, não sendo isentas ou não tributadas. Assim sendo, o Autuante está equivocado ao **entender que apenas as prestações de serviços que geram débito do imposto** em benefício do Estado da Bahia permitem a manutenção do crédito. Este entendimento, como visto, é equivocado porque

afronta dispositivo constitucional (artigo 155, § 2º, inciso II, a) e regulamentar (artigo 100, inciso I, do RICMS/BA).

Consignou que diferentemente do que aduzido na atuação ora combatida, a Autuada se **apropriou dos créditos que lhe eram devidos**, bem como **procedeu ao devido estorno proporcional tendo em conta as prestações isentas e não tributadas pelo ICMS**, tudo nos estritos termos constitucionais e legais antes apontados, ocorrendo, inclusive, o **estorno de quantia em montante superior ao efetivamente exigido** pelo Fisco.

Omitiu-se, assim, a integralidade dos valores correspondentes aos códigos CFOPs de nºs. 6.352, 6.353 e 6.932, **os quais apontam para prestações de serviço tributadas por substituição tributária e prestações em que outro estado é o sujeito ativo do ICMS**, distorcendo a proporção do crédito a ser estornado.

Informou que a mesma metodologia foi utilizada para a apuração do montante final cobrado pelo auto de infração, o que fere de morte a validade integral do referido ato e que a autoridade julgadora perceberá que a **Autuada promoveu o estorno de valor superior ao efetivamente devido** ao Fisco estadual, não prosperando a alegação de estorno do crédito em montante menor que o devido.

Finalizou requerendo que:

- a) sejam acolhidas as preliminares suscitadas, reconhecendo-se os vícios de forma do Auto de Infração de nº 2811050003/20-5 e, por consequência, seja o mesmo anulado em sua integralidade;
- b) seja acolhida a preliminar de decadência, para fins de afastar da autuação os valores relativos aos meses de 01/2015 a 07/2015, com a redução do valor exigido em R\$ 4.628,33;
- c) seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração de nº 2811050003/20-5, para que seja o mesmo integralmente anulado em razão do equívoco na metodologia na qual a fazenda baiana calculou os créditos da peticionária;
- d) na hipótese de subsistir qualquer saldo entendido como quer a impugnante seja promovido, pela Fazenda Pública Estadual, o abatimento dos débitos consignados no Auto de Infração com os créditos acumulados de ICMS.

O Autuante prestou Informação Fiscal às folhas 148 a 150 onde iniciou no tópico **“Fatos”** descrevendo que fora lavrado o Auto de Infração de nº 281105.0003/20-5 lançando Crédito Fiscal no valor de R\$ 67.392,23 em decorrência da **utilização indevida de crédito fiscal** de aquisição de serviço de transporte sujeito à Substituição Tributária nos exercícios de 2015 e 2016, consignando que a Autuada interpôs defesa administrativa (fls. 47 a 56/v) sendo suas razões e motivos analisados a seguir.

Explicou no tópico **“Decadência”** que o Auto de Infração fora **lavrado** em **30/04/2020** e a **ciência** fora dada em **04/09/2020**. Destarte, a **Autuada NÃO efetuou nenhum recolhimento** a título de ICMS, **seja de qualquer espécie**, nos exercícios de 2015 e 2016. Desta forma, ante as orientações do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.175855-0 e o Incidente de Uniformização nº PGE de nº. 2016. 1947 IO-O, não há que se falar em decadência.

Informou no tópico **“Preliminar de Nulidade”** que a citação de dispositivo transgredido ao revogado Decreto de nº 6.284/97 ao invés de 13.780/12 não é motivo para nulidade do feito, conforme prescreve o **Artigo 18, § 1º** e Artigo 19, do RPAF:

“Art. 18. São nulos:

I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

III - as decisões não fundamentadas;

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

IV - o lançamento de ofício;

b) em que se configure ilegitimidade passiva.

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

§ 2º Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade.

§ 3º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele sejam diretamente dependentes ou consequentes.

Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, **pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.**"

No caso específico, o enquadramento legal se dá quanto aos artigos 309, I. "c", e VI, 314, II e 332, do Decreto de nº 13.780/12.

Tratou no tópico do “**Mérito**” que inicialmente, a Autuada discorreu sobre o princípio da não cumulatividade (fls. 53/v a 55), enfatizando às fls. 54/v:

"Significa dizer que, do valor devido em relação à certa circulação de bem ou serviço (base de cálculo x alíquota), o sujeito passivo da relação jurídica tem o direito subjetivo de abater o montante correspondente ao tributo devido na etapa anterior.

Com esse procedimento, o sujeito passivo fica obrigado a recolher aos cofres públicos tão somente o saldo positivo do confronto entre o valor devido em razão da realização da operação atual e a quantia recolhida na anterior".

Explicou que a Autuada **presta serviços de transporte de cargas iniciados no Estado da Bahia** para contribuintes aqui estabelecidos na condição e normal, **tomadores**, com **prestações alcançadas pela Substituição Tributária** prevista no Artigo 298, do RICMS/12, assim como para **destinatários/contribuintes** estabelecidos em outras unidades da Federação.

Conforme se comprova (fls. 125 a 146) a Autuada **creditou-se do ICMS nas aquisições de óleo diesel** utilizado na prestação dos serviços de transportes de cargas.

O fato é que **grande parte dessas operações não foram tributadas normalmente**, com **destaque e escrituração do débito do ICMS**, sendo enquadradas no regime de Substituição Tributária previsto no art. 8º. V, da Lei de nº 7.014/96. Portanto, não lhe sendo devida a utilização proporcional do Crédito Fiscal do óleo diesel.

Finalizou concluindo que restou comprovado que a Autuada **se creditou integralmente do ICMS nas aquisições de óleo diesel**. Não observou ser cabível somente a parcela proporcional às **operações interestaduais** nas quais destacou e registrou o ICMS na sua EFD- Escrituração Fiscal Digital. Ao contrário, apropriou-se do crédito fiscal proporcional às prestações de serviço de transporte de cargas enquadradas na Substituição Tributária. Requereu a procedência do Auto de Infração nº 281 105.0003/20-5.

Distribuído o Processo Administrativo Fiscal - PAF para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo. Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído. É o relatório.

Participou da sessão de julgamento o representante da empresa, o Dr. Paulo Rômulo Maciel de Souza Júnior OAB/ES 21.017, que em sustentação oral.

VOTO

O Auto de Infração em epígrafe, no **Modelo Fiscalização de Estabelecimento**, lavrado em **30/04/2020** exige da Autuada ICMS no valor histórico de **R\$ 67.392,23** mais multa de 60%, equivalente a R\$ 40.435,32 e acréscimo moratório no valor de R\$ 21.275,11 perfazendo um total de **R\$ 129.102,66** em decorrência da Infração (01.02.94) de **utilizar indevidamente** Crédito Fiscal, referente a aquisição de **Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária**, cujo o período apuratório se fez nos meses dos anos de 2015 e 2016:

Enquadramento Legal fundamentou-se nos artigos 94, 95, 114, 380 II, 382 I do RICMS aprovado pelo **Decreto nº 6.284/97**. Multa Aplicada: art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei de nº 7.014/96.

Em preliminar, entendo pertinente registrar que na dicção do art. 2º do RPAF/BA (Decreto de nº 7.629/99), a instauração, o preparo, a instrução, a tramitação e a decisão do processo administrativo são regidos, dentre outros princípios, o da verdade material, da legalidade, da garantia de ampla defesa e do devido processo legal.

Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.

Por sua vez, o art. 142 do CTN (Lei de nº 5.172/1966), vincula a atividade fiscal às normas estabelecidas pela legislação tributária vigente, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação ao efetuar o lançamento do crédito tributário.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Destaco ainda que o art. 20 do RPAF/BA (Decreto de nº 7.629/99) expressamente determina que a nulidade seja decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato.

Art. 20. A nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato.

Do exame das peças processuais, observo a existência de vício jurídico intransponível relativo à legalidade do lançamento, que é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação, observando o devido processo legal.

Tem-se que na peça inicial acusatória à folha 01 o Autuante imputa à Autuada **o cometimento da infração da utilização indevida de crédito Fiscal** referente à aquisição de **Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária**.

Ressalta-se que o ICMS é um imposto de materialidade ampla e complexa, podendo-se distinguir em doutrina quatro materialidades jurídicas, o ICMS-Mercadoria (**operação relativa à circulação de mercadoria**), ICMS-Importação (importação de bem do exterior), ICMS-Comunicação (prestação de serviço de comunicação) e ICMS-Transporte (**prestação de serviço de transporte**).

Assim, entende-se que na presente imputação estar-se-ia diante do ICMS incidido sobre **as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal** (art. 2º, inciso VI da Lei de nº 7.014/96), sendo que a base de cálculo possível do ICMS em tela é o preço do serviço de transporte realizado – isto é, o *preço do serviço de cargas* (valor do frete).

Nesta pragmática necessário se faria pelo Autuante da análise dos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos – CT-e, documento que registra a operação de prestação de serviços de transporte de carga, composto do ator responsável pelo pagamento do frete (**Tomador**) que representar-se-ão nas figuras do remetente ou o destinatário do CT-e, sendo especificados através das modalidades dos fretes CIF (Custo, Seguros e Frete – Cost, Insurance and Freight) ou FOB (Livre a Bordo – Free on Board).

- No frete modelo CIF **o responsável pelo pagamento** e pelos riscos do frete é o **Remetente** (Emitente da Nota Fiscal), portanto neste caso o Tomador do CT-e será o Remetente.
- No frete modelo FOB **o responsável pelo pagamento** e pelos riscos do frete é o **Destinatário**, então neste caso o Tomador do CT-e será o Destinatário.

Assim, nesta síntese, na possível acepção do Autuante, pela exigência arguida, **o Tomador** do Serviço da contratação do serviço de transporte de empresa de outra unidade da Federação não figurar-se-ia, em nenhuma hipótese na Autuada, não sendo atribuída a ela a responsabilidade pelo pagamento do imposto em relação ao frete como destinatária das mercadorias (onde **poder-se-ia ser** acrescido dos percentuais de Margem de Valor Agregado – MVA, para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária), tampouco não ter-se-ia o direito de creditar-se exigindo-se o ICMS por glosa de crédito tributário, sob a acusação **de utilização indevida de crédito fiscal, por conta da aquisição de serviços de transporte** sujeitos ao ICMS Substituição Tributária de que trata o art. 298 e seus incisos do RICMS, publicado pelo **Decreto de nº 13.780/12**:

Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte, contratado pelo remetente da mercadoria, inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por:

I - transportador autônomo;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º O transportador autônomo fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte nas prestações sujeitas à substituição tributária." (NR)

Para embasar a **tipificação desta infração** encontrou-se acostado aos autos, pelo Autuante, o Demonstrativo de Débito (fls. 04 a 05), as documentações relacionadas à intimação da Autuada para “Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações” (fls. 06 a 10) e documentações colhidas do Sistema da Secretaria da Fazenda de Informações do Contribuinte - INC (fls. 31 a 36).

Também, se acostou o “**Demonstrativo de Infração**” (fls. 11 e 12), relacionado à “**Planilha de Cálculo de Crédito Indevido**”, “**EFD_REGISTRO DE APURAÇÃO DE ICMS DO CONTRIBUINTE**” 2015 e 2016, onde se encontra a observação. “Apropriação indevida de crédito tributário decorrente de serviços de transportes por substituição tributária, em que deixa de ser por lei sujeito passivo”.

E, para constituir-se o supra demonstrativo, apôs-se às **folhas 13 a 30 prints** da tela do Sistema SIAF – Apuração do ICMS, mês a mês de ocorrência, (Glosa_Crédito Indevido_SubstTrib) referente ao **Registro E111 da EFD da Autuada** onde consta-se os valores relacionados ao “**CredAjustApur**” sendo estes os valores glosados pelo Autuante como Crédito Indevido da Substituição Tributária. Salienta-se localizar-se à folha 37 uma mídia CD contendo 03 arquivos os quais encontram-se reproduzidos impressos acostados aos autos às folhas 11 a 30 (EFD_Apuração_CredIndev_2015_2016_Jolivan.xls e no formato .doc os arquivos Glosa_Crédito Indevido_SubstTrib2015 e 2016).

A seguir encontra-se a citada tela *printada* do SIAF, para a **ocorrência de 31/01/2015**, donde se glosou o crédito no valor de **R\$ 1.173,69**.

The screenshot shows the SIAF 3.0.01 software interface. The main window displays a table of ICMS data for the year 2015. The table includes columns for Mes (Month), Ano (Year), DebSaída (Debit), DebAjustNF (Adjustment by NF), DebAjustApur (Adjustment by Apuramento), EstCred (Estimated Credit), DebTotal (Total), CredEntr (Entered Credit), CredAjustNF (Adjustment by NF), CredAjustApur (Adjustment by Apuramento), EstDeb (Estimated Debit), SdCredAnt (Anterior Credit), CredTotal (Total Credit), SdApur (Apuramento Credit), and Deduc (Deduction). The table shows various entries, with a significant credit of 1.173,69 highlighted in blue. Below the main table is a detailed breakdown for the period 01/2015, showing a credit of 1.173,69 for 'Crédito relativo a substituição tributária' (Credit related to tax substitution).

Entretanto, compulsando-se as peças probatórias trazidas pela Autuada em sua defesa, averiguou-se acostado às folhas 125 a 146, planilhas designadas “Conferência de ICMS ST” com a relação do número de Notas Fiscais emitidas pelo Fornecedor “Trevo Derivados de Petróleo Ltda” **as quais consignam a aquisição de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final** (CFOPs de n^{os}. 1.653 e 2.653) e os valores apropriados do ICMS ST, sendo esta a outra materialidade do ICMS, ou seja, o ICMS-Mercadoria (**operação relativa à circulação de mercadoria**).

O direito ao crédito do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos **de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, efetivamente utilizados** na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual está previsto no art. 309, inciso I, alínea c do RICMS, publicado pelo **Decreto de nº. 13.780/12** que trata constituir-se crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de combustíveis, lubrificantes, **desde que efetivamente utilizados na prestação de serviço de transporte**:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

c) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte;

De forma sintetizada, nas operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, o substituto tributário é a refinaria, e a substituição é feita mediante informações que são repassadas pela distribuidora, assim, para que o **adquirente possa se apropriar do imposto devido** a esse Estado, o seu fornecedor (distribuidor ou Transportador Revendedor Retailista de Combustível - TRR) que recebeu o combustível derivado de petróleo com o imposto retido, deverá preencher o campo **“Informações Complementares”** da Nota Fiscal, nos termos do Ajuste SINIEF 4/93, onde poderá conter o destaque do imposto, para o aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário, conforme disposto no art. 292 e § 1º do RICMS, publicado pelo **Decreto de nº. 13.780/12**

Art. 292. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterá, além dos

demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: “ICMS pago por substituição tributária” (Ajuste SINIEF 4/93).

(...)

§ 1º Nas saídas, para este Estado, de mercadorias que já tiverem sido objeto de antecipação ou substituição tributária, o documento fiscal poderá conter o destaque do imposto, para aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário, nas hipóteses a seguir indicadas, não podendo o destaque do imposto ter base de cálculo superior à adotada para apuração do tributo efetivamente antecipado, quando conhecida pelo emitente do documento fiscal, ou valor superior ao preço de mercado das mercadorias, quando a base de cálculo do valor antecipado não for por ele conhecida, observada, em qualquer caso, a alíquota aplicável, devendo o remetente estornar o débito correspondente, no final do mês, no item “008 - Estornos de Débitos” do Registro de Apuração do ICMS:

Neste sentido, a Autuada, a título exemplificativo neste relato, apresentou a relação de Notas Fiscais de **nºs. 23.998**, 18.990, 24.151 e 19.234 (fl. 125, figura a seguir) às quais se referem no valor exato ao montante apropriado assinalado pelo Apurante (figura anterior) da EFD da Autuada, no Registro E111, sob o código de “**créditos para ajuste de apuração do ICMS**” cujo valor retrata o montante de **R\$ 1.173,69**, para a ocorrência de janeiro de 2015:

| TRANSPORTADORA | | Conferência de ICMS ST | | | | | | Data : 19/08/2020 | | | |
|----------------------------------|-------|------------------------|--------------|--------------|-------|------|------|----------------------------------|-----------------|-------|-----------------|
| JOLIVAN | | JOLIVAN | | | | | | Hora : 09:04 | | | |
| Sempre onde você precisa | | | | | | | | | | | |
| Período: 01/01/2015 a 31/01/2015 | | Filial: 27 | | | | | | | | | |
| Itai | Série | Docto | Data Emissão | Data Entrada | Grupo | CFOP | Cod. | Fornecedor | B. Calculo | Alíq. | Valor Imp. |
| 27 | 1 | 23998 | 02/01/2015 | 02/01/2015 | 2 | 1653 | 6120 | TREVO DERIVADOS DE PETROLEO LTDA | 1.476,85 | 25 | 369,22 |
| 27 | 1 | 18990 | 12/01/2015 | 12/01/2015 | 2 | 1653 | 6453 | TREVO DERIVADOS DE PETROLEO LTDA | 775,20 | 25 | 183,80 |
| 27 | 1 | 24151 | 18/01/2015 | 18/01/2015 | 2 | 1653 | 6120 | TREVO DERIVADOS DE PETROLEO LTDA | 456,00 | 25 | 114,00 |
| 27 | 1 | 19234 | 28/01/2015 | 28/01/2015 | 2 | 1653 | 6453 | TREVO DERIVADOS DE PETROLEO LTDA | 1.986,68 | 25 | 496,67 |
| | | | | | | | | | 4.694,73 | | 1.173,69 |

Assim, em consulta da Nota Fiscal de **nº.23.998** ao site do Sistema da Nota Fiscal Eletrônica da SEFAZ (<https://sistemas.sefaz.ba.gov.br/SISTEMAS/NFENG>) verificou-se que a Autuada adquiriu, neste documento, a mercadoria “Óleo Diesel” e estabeleceu, correto ou não, **a apropriação do imposto** em segmento, aparentemente, ao estabelecido na legislação e preenchido no campo “Informações Complementares”

REGULAMENTO DO ICMS-BA DECRETO 6.284; DIA 14/03/1997 ARTG-93,I,F BASE DE CAUC 3.469,47 C/ VALOR DE ICMS 520,42 / ECF: BE091210100011237316 - CUPONS FISCAIS: 163702, 163018, 163020, 164517, 163711, 163732, 163737, 164639, 165199, 165204, 165575, 165554, 165556, 165614, 165863, 165871, 165889, 165891, 166368; / ICMS retido na fonte - BC R\$ 1476,85 - ICMS R\$ 369,22

| Chave de Acesso | Versão | | | | | | | | |
|---|---------------------|--------------------------------------|--------------------------|-------------------|---------|----------|------------|------------|--------|
| 2915011448615300036755001000239981000251500 | 2.00 | | | | | | | | |
| <hr/> | | | | | | | | | |
| <hr/> | | | | | | | | | |
| NF-e | Emitente | Destinat. | Prod./Serv. | Totais | Transp. | Cobrança | Inf. Adic. | Cálc. ICMS | Trans. |
| <hr/> | | Dados dos Produtos e Serviços | | | | | | | |
| <hr/> | | <hr/> | | | | | | | |
| Num. | Descrição | Qtde. | Unidade Comercial | Valor(R\$) | | | | | |
| 1 | OLEO DIESEL B S 500 | 534,3290 | L | 1.383,91 | | | | | |
| Num. | Descrição | Qtde. | Unidade Comercial | Valor(R\$) | | | | | |
| 2 | OLEO DIESEL B S 10 | 761,1530 | L | 2.085,56 | | | | | |

Nesta sequência verificou-se as demais Notas Fiscais e contatou-se que para todas as ocorrências, à exceção das ocorrências de **30/11/2016 e 31/12/2016**, estabelecidas pelo Autuante, diverso do tipificado na infração, tratou-se de aquisição de óleo diesel e estas compuseram a apropriação de crédito efetuada pela Autuada.

Em relação às ocorrências de **30/11/2016 e 31/12/2016**, dos créditos apropriados nos montantes, respectivamente, de **R\$ 6.000,00 e R\$ 21.028,50**, verificou-se que a Autuada trouxe, como probatório, a Nota Fiscal de nº.35.082 com o crédito no valor de **R\$ 28,50** referente a combustível, apenas relacionada à ocorrência de dezembro/16.

No entanto, no que concerne aos valores de **R\$ 6.000,00 e R\$ 21.000,00** estes puderam ser examinados nos *prints* das telas do Sistema SIAF – Apuração do ICMS (fls. 29 e 30) aposto pelo Autuante donde constata-se tratar de “**TRANSFERENCIA DE CRÉDITO DE ICMS**”, efetuadas através das Notas Fiscais de nº. 129 (emitida em 29/11/2016) e de nº. 131 (emitida em 30/12/2016).

Assim, consultando-se as referidas notas no site da SEFAZ afere-se ter havido transferência de créditos entre os estabelecimentos filiais de CNPJ de nº.32.438.772/0029-05 (emitente do município de Conceição do Jacuípe) para a Autuada de CNPJ de nº.32.438.772/0027-35, efetuada através das Notas Fiscais de nº. 129 (emitida em 29/11/2016) e de nº. 131 (emitida em 30/12/2016) entendendo-se, também, **tratar-se de matéria estranha à daquela tipificada na infração**.

Ante o exposto, constato a existência de vício insanável existente no lançamento em exame que é a completa **dissonância entre a infração** que imputa à Autuada utilização **indevida de crédito fiscal** referente à **aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária**, o qual dentro das materialidades jurídicas do ICMS refere-se ao ICMS -Transporte, isto é a incidência do **ICMS sobre o valor do frete**, em detrimento da realidade fática onde a materialidade existente trata-se de créditos referentes à aquisição de mercadorias (combustível/óleo) que já foram objeto de antecipação ou substituição tributária, ou seja, ICMS – Mercadoria (**operação relativa à circulação de mercadoria**) e de transferência de créditos entre filiais.

Entendo que esse vício torna insegura a exigência fiscal, maculando de nulidade o Auto de Infração, conforme disposto nos incisos II e IV, alínea “a” do art. 18, ambos do RPAF-BA/99, a seguir transcritos, haja vista que deveria o Autuante determinar com segurança, de forma clara e objetiva, a **infração cometida correlacionando-a de forma inquestionável**, com o fato em concreto, possibilitando-se, assim, que o Autuado exercesse plenamente o seu direito de defesa.

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99

Art. 18 São nulos:

(...)

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

(...)

Diante de tais constatações conforme disposto nos incisos II e IV, alínea “a”, ambos do art. 18 do RPAF-BA/99, considero que o lançamento é NULO. No entanto, nos termos do art. 21 do RPAF/99, recomendo à autoridade fazendária da circunscrição fiscal da Autuada, se pertinente, que analise a possibilidade de renovação do procedimento a salvo de falhas e incorreções apontadas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO, o Auto de Infração nº **281105.0003/20-5**, lavrada contra **TRANSPORTADORA JOLIVAN LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

EDUARDO DUTRA FREITAS – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR