

**PROCESSO** - A. I. N° 206923.0021/14-8  
**RECORRENTE** - TOTAL DISTRIBUIDORA S/A.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF 0169-01/15  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/12/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0405-12/15

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA (ADITIVO) ADQUIRIDA COM O IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedada a utilização de crédito fiscal referente à aquisição de mercadoria, cujo imposto foi pago por substituição tributária. O autuado estava impedido de utilizar créditos fiscais referentes a essa mercadoria, salvo se a utilização estivesse entre as exceções admitidas na legislação, o que não é o caso. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto em face da Decisão primária que julgou integralmente Procedente o Auto de Infração, no montante de R\$11.251,53, acrescido das cominações legais.

O Auto lavrado em 30/09/2014 e notificado o Contribuinte em 17/11/2014, decorre da única infração que acusa o Sujeito Passivo de haver utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, no período de janeiro, março, maio a agosto, outubro a dezembro de 2011, janeiro, abril a agosto, novembro e dezembro de 2012.

Consta que o autuado se creditou indevidamente do ICMS normal, ICMS ST e ICMS sobre frete de mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária, no caso Aditivo NCM 38119090.

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 1ª JJF, decidiu, por unanimidade e com base no voto do Relator de primeiro grau, abaixo transcrito, que é procedente o Auto de Infração, nos seguintes termos:

### VOTO

*O Auto de Infração em exame versa sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de mercadoria - aditivo, código NCM 38119090 – enquadrada no regime de substituição tributária.*

*O período objeto da autuação compreende os exercícios de janeiro, março, maio a agosto, outubro a dezembro de 2011, janeiro, abril a agosto, novembro e dezembro de 2012, portanto, alcançado pelas disposições dos Regulamentos do ICMS vigentes à época dos fatos, ou seja, RICMS/BA/97 - cuja vigência se deu até 31/03/2012 - e RICMS/BA/12 - que passou a vigorar a partir de 01/04/2012.*

*O RICMS/BA/97 - aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 - estabelecia o seguinte quanto à matéria objeto da lide:*

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:*

*(...)*

*IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:*

*a) estiver beneficiada com isenção ou amparada por não-incidência, salvo determinação em*

contrário da legislação;

b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas (arts. 356 e 359);

Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

Art. 359. 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).

I - mercadorias destinadas a outro estabelecimento para emprego como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem na industrialização de produtos tributados, bem como para aplicação ou emprego na viabilização ou desempenho da atividade comercial, da extração, da geração ou da prestação, sendo estas tributadas;

O RICMS/BA/12 – Decreto nº 13.780/12 – dispõe o seguinte sobre o mesmo tema:

Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

(...)

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).

A leitura dos dispositivos regulamentares acima reproduzidos permite constatar que existia e existe vedação expressa à utilização de crédito fiscal pelo adquirente, inclusive do crédito fiscal relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias, quando se tratar de mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

Assim sendo os argumentos defensivos não podem prosperar, haja vista que:

- não tem competência este órgão julgador administrativo para apreciar matéria atinente à inconstitucionalidade de ato normativo, consoante estabelece o artigo 167, I, do RPAF/99;
- a questão não diz respeito a admissibilidade do crédito fiscal referente ao imposto "cobrado" ou "devido", conforme aduzido pelo impugnante. Na realidade, a glosa diz respeito à inadmissibilidade do crédito fiscal por se tratar de mercadorias cuja fase de tributação subsequente se encontra encerrada ou desonerada;
- o Aditivo, código NCM 38119090, mesmo sendo utilizado como "insumo", conforme aduzido pelo impugnante, não pode gerar crédito fiscal, haja vista que se trata de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, cuja saída da mercadoria a qual irá compor também ocorrerá desonerada de tributação.

A análise dos demonstrativos elaborados pelo autuante de fls. 09 a 17 dos autos, assim como dos livros Registro de Apuração do ICMS do autuado acostado às fls. 18 a 150 dos autos, permite constatar que, efetivamente, o contribuinte se apropriou do ICMS referente à operação própria realizada pelo remetente (ICMS normal); do ICMS relativo ao serviço de transporte - frete - e do ICMS atinente à substituição tributária (ICMS-ST), de forma indevida, haja vista que estava impedido de utilizar créditos fiscais referentes a essa mercadoria, salvo se a utilização estivesse entre as exceções admitidas na legislação, o que não é o caso.

Diante do exposto, a infração é subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, fls. 198/209, o contribuinte retorna aos autos para insurgir-se contra a Decisão emanada da 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

Por primeiro, buscando amparo na CF/88, nos fundamentos da autotutela e na Súmula nº 347 do STF, diz da competência dos tribunais administrativos para apreciar a inconstitucionalidade de atos normativos, aduzindo que assim como o TCU, este CONSEF, como órgão julgamento

administrativo, possui competência para não aplicar norma que entender inconstitucional.

Afirmando que o Acórdão combatido afronta o princípio da legalidade, posto que no seu entender é de competência dos julgadores administrativos zelar pelos dispositivos constitucionais em detrimento a regramentos hierarquicamente inferiores, registra que os julgadores de piso não poderiam aplicar determinada norma, sob o argumento de que seria incompetente para analisar a sua inconstitucionalidade.

Em conclusão, diz que não é defeso aos tribunais administrativos fiscais realizarem a interpretação das normas à luz da Constituição Federal, bem como procederem à não aplicação daquelas que sejam contrárias a seus ditames.

Discorre derredor do princípio da não-cumulatividade nas operações que sofrem incidência do ICMS e, em cotejo com o disposto no art. 13, §1º, I, da LC 87/96, pondera que “... *se no montante da base de cálculo do ICMS está incluído o próprio imposto, é inegável que nas operações de aquisição de mercadorias ou serviços está presente o ICMS, que compõe o preço e, consequentemente, gera o crédito.*”. Nessa linha, aduz que “... *mesmo nos casos de aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária, os créditos do ICMS são pertinentes, bem como os créditos relativos ao imposto sobre Frete de Mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária (Aditivo NCM 38119090), já que em ambos os casos existe a incidência do ICMS, devendo o ICMS exigido na operação de circulação de mercadorias ser deduzido do ICMS devido nas operações anteriores (art. 155,§ 2º, I, da CR)*”.

Para o caso dos autos, com fundamento na CF/88 (art. 155, II, § 2º, I e II, "a" e "b" e XII, "c"), assevera que o direito ao crédito do ICMS derivado das operações em que o imposto é recolhido antecipadamente não deve ser glosado, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, lembrando que nenhuma lei não pode condicionar, reduzir ou eliminar o direito ao crédito do ICMS, relativo às operações anteriores.

Citando a doutrina, aduz que o não aproveitamento de créditos fiscais se aplica apenas às hipóteses de isenção e não incidência. Nessa trilha, registra e pondera que a glosa dos créditos fiscais implica em custo que integrará o preço do produto final, redundando em “*tributação em cascata*”.

Registra, citando a doutrina, que também descabe qualquer limitação temporal ao aproveitamento dos créditos de ICMS.

Entende que a acusação fiscal é confusa e que o dispositivo supostamente infringido diz da vedação do creditamento do ICMS nas operações beneficiadas por isenção, não-incidência ou qualquer outra forma de exoneração tributária, enquanto que as operações efetivamente autuadas são operações tributadas, por imposição legal, mediante o instituto da substituição tributária.

Lembra que se a distribuidora já recolheu antecipadamente o ICMS devido por toda a cadeia de distribuição, entende que no momento em que vende seus produtos não pode haver o destaque novamente do imposto, sob pena de cobrança em duplicidade, o que não configuraria utilização indevida de crédito fiscal.

Cita a legislação do Estado de Pernambuco, afirmando que não restam dúvidas quanto ao seu direito ao crédito do imposto incidente sobre os aditivos e pigmentos misturados aos combustíveis, uma vez que tais insumos agregam-se ao produto compondo o seu custo.

Relativamente ao crédito sobre frete de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, destaca que a CF/88, no seu art. 155, §2º, I, lhe garante a possibilidade de tomar tais créditos, bem como lhe protege com o princípio da não-cumulatividade. Discorre sobre o referido princípio, destacando que também em relação à prestação de serviços, tal proteção não excepciona as mercadorias submetidas à substituição tributária, e que o texto constitucional diz da possibilidade de compensação do imposto cobrado nas operações e prestações de serviços relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas

operações anteriores. Nessa esteira, cita e transcreve o artigos 19 e 20, da LC 87/96, aduzindo que para o caso dos autos, “...apenas se creditou do ICMS referente à utilização de serviço interestadual de transporte, bem como promove a venda de mercadoria com tributação, fatos que se subsumem à possibilidade de tomada de crédito também na aquisição de serviços, independentemente se os produtos transportados sujeitam-se ou não ao regime de substituição tributária”.

Por derradeiro, pugna pelo acolhimento das suas razões para que seja declarado improcedente o Auto de Infração.

Por razões de ordem regimental e regulamentar, não há manifestação da PGE/PROFIS.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª JJF deste CONSEF, Acórdão JJF 0169-01/15, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se discute tem assento na imputação expressa na infração 1, cuja acusação é de que teria o Sujeito Passivo utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária.

Como primeiro argumento recursal, entende o recorrente que o Acórdão combatido afronta o princípio da legalidade, posto que seria de competência dos julgadores administrativos zelar pelos dispositivos constitucionais em detrimento a regramentos hierarquicamente inferiores, tudo no sentido de que como órgão de julgamento administrativo, não há óbice à não aplicação de norma que entender inconstitucional.

Em apertada síntese, entende o recorrente que amparados na CF/88 e na súmula STF nº 347, que deveriam os julgadores de piso ter apreciado e julgado matéria de ordem constitucional, mesmo que contrariando o regramento esposado no RPAF/Ba.

Em que pese os argumentos do recorrente serem consistentes, fato é que os julgadores deste Conselho de Fazenda, no que se refere à alcada e limite de atuação, devem obediência ao Decreto nº 7.629, de 09/07/1999, que aprovou o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, no âmbito do Estado da Bahia.

Derredor da matéria suscitada, afeita à declaração de inconstitucionalidade, o art. 167, I, do diploma acima referido diz textualmente que:

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

Nesses termos, fica claramente determinado que falece competência a este colegiado para a apreciação da matéria suscitada pelo recorrente, motivo que leva ao não acolhimento da preliminar de nulidade da Decisão recorrida.

No mérito, a discussão proposta pelo recorrente se traduz na suposta possibilidade de aproveitamento de créditos fiscais, registrado que mesmo nos casos de aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária, os créditos do ICMS seriam pertinentes, bem como os créditos relativos ao imposto sobre Frete de Mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária, entendido que se há incidência do ICMS nas operações objeto do Auto de Infração, o ICMS exigido na operação de circulação de mercadorias deveria ser deduzido do ICMS devido nas operações anteriores.

Num olhar menos detido, a tese recursal faria algum sentido, contudo, há que se buscar a legislação específica, de maneira a que se possa analisar a matéria sob o prisma na norma de regência em cotejo com os fatos.

Por primeiro, há que ser lembrado que a acusação fiscal diz da apropriação de créditos fiscais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Como segundo ponto, a legislação da Bahia diz expressamente no art. 97, IV, “a” e “b”, do RICMS/Ba, que é vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados: (...) quando a operação de aquisição ou a prestação: a) estiver beneficiada com isenção ou amparada por não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação; b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas (arts. 356 e 359).

Os artigos 97, 356 e 359, todos do mesmo RICMS/Ba, esclarecem e amiúdam as possibilidades de utilização de créditos fiscais e, em face do caso dos autos, determinam, de forma cabal, que a tese recursal não se aplica ao caso em tela, pois, para as hipóteses de circulação de mercadorias ou serviços objeto de antecipação ou substituição tributária, a norma de regência da matéria veda, de maneira expressa, a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, sendo certo que a conduta da ora recorrente não encontra amparo na legislação do Estado da Bahia.

Em assim sendo, verificado que a tese recursal esbarra na legislação que normatiza a matéria trazida aos autos, não há como discordar da Decisão da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que julgou o Auto de Infração procedente.

Nesses termos, alinhado à Decisão de piso, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206923.0021/14-8, lavrado contra **TOTAL DISTRIBUIDORA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$11.251,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e os dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2015.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS