

**A. I. Nº** - 206923.0022/14-4  
**AUTUADO** - TOTAL DISTRIBUIDORA S/A  
**AUTUANTE** - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 29.10.2015

### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0181-01/15**

**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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2014, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$6.572,64, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputadas ao autuado: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária. 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. Período de ocorrência: janeiro a julho, setembro, novembro e dezembro de 2011, janeiro, março, maio a agosto, outubro e novembro de 2012.

O autuado apresentou defesa às fls. 158 a 167 dos autos. Esclarece que se dedica à distribuição de combustíveis e derivados de petróleo, conforme seu estatuto social. Invoca o princípio da não cumulatividade do ICMS para afirmar que a norma constitucional somente prevê a possibilidade de exceção ao referido princípio, não permitindo a tomada do crédito fiscal da operação ou prestação de serviço anterior, na hipótese de isenção ou não incidência, nos termos do art. 155, §2º, I, "a" e "b", da Constituição da República, cuja redação reproduz.

Alega que poderia se questionar que a Constituição Federal só autorizou o creditamento em relação ao montante do imposto “cobrado” nas operações anteriores. Diz, entretanto, que a interpretação literal da terminologia “cobrado” não prevaleceu no âmbito doutrinário, sendo mais adequado ICMS “devido”, conforme Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, Alcides Jorge Costa, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza.

Afirma que, como prevaleceu a terminologia “devido” e não “cobrado”, quando há incidência deve ser respeitada a não cumulatividade, ou seja, a interpretação mais adequada é possibilitar a dedução do ICMS incidente nas operações de aquisição de mercadorias ou tomada de serviços, sob pena da exação em cascata.

Sustenta que, assim sendo, subsiste o direito à compensação em face da relação jurídica do direito ao crédito fiscal, nascida com a incidência do ICMS nas aquisições de mercadorias ou tomada de serviços, que repercute na regra jurídica tributária advinda da comercialização da mercadoria na cadeia posterior.

Aduz que, além disso, existe a presunção jurídica inserida no art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, cujo texto reproduz.

Alega que no montante da base de cálculo do ICMS está incluído o próprio imposto, sendo inegável que nas operações de aquisição de mercadorias ou serviços está presente o ICMS, que compõe o preço e, conseqüentemente, gera o crédito fiscal.

Assevera que, desse modo, 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 sobre frete de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, no caso "Aditivo, NCM 38119090," já que em ambas as situações há incidência do ICMS, devendo o imposto exigido na operação de circulação de mercadorias ser deduzido do ICMS devido nas operações anteriores, consoante o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal.

Prosseguindo, consigna que o autuante indicou como infringidos os artigos 9º e 29, § 4º, II, da Lei 7.014/96, que tratam do fato gerador presumido nas operações referentes ao ICMS-ST, bem como a utilização de crédito fiscal decorrentes dessas operações. Salienta que o art. 290 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/2012 veda o direito ao crédito se a operação subsequente for desonerada de tributação.

Ressalta que o direito ao crédito do ICMS incidente nas operações em que o imposto é recolhido antecipadamente deve ser reconhecido, pois esta é a previsão constitucional, não havendo exceção. Acrescenta que sua recusa ofende ao princípio constitucional da não-cumulatividade, devendo ser assegurado o crédito fiscal correspondente, porque tal direito é, inequivocamente, garantido pela Constituição Federal, nos seus arts. 155, II, § 2º, I e II, "a" e "b", e XII, "c."

Afirma que nenhuma lei pode condicionar, reduzir ou eliminar esse direito ao crédito do ICMS, relativo às operações anteriores, porque importaria em derogar os princípios constitucionais por lei de inferior hierarquia.

Conclui que, desse modo, a Constituição Federal estabeleceu o princípio da não-cumulatividade do ICMS, quando determina a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Prosseguindo, alega a existência de direito ao crédito fiscal de ICMS incidente sobre aditivos e pigmentos, sendo, portanto, restrições indevidas ao creditamento do ICMS.

Salienta que quando o constituinte decidiu não permitir o aproveitamento de créditos de ICMS, o fez expressamente, isto é, nos casos de isenção e não-incidência, inexistindo qualquer outra restrição no texto constitucional, impedindo-se, assim, que norma hierarquicamente inferior o fizesse. Invoca e transcreve, nesse sentido, lição de Heron Arzua.

Alega que se o preço pago pelos bens e serviços adquiridos pela empresa, frete, matérias-primas, produtos intermediários, produtos secundários, ativo imobilizado, bens de uso e consumo, combustíveis, energia elétrica etc., constituem despesas (custo) para o contribuinte, integrando o preço do produto final, o não creditamento do ICMS correspondente a tais aquisições, também consistirá num custo e, conseqüentemente, integrará o preço do produto final, provocando a indesejada "tributação em cascata", contrariando, assim, o objetivo do legislador constitucional ao consagrar o princípio da não-cumulatividade.

Sustenta que, diante disso, não é permitido a qualquer diploma de *status* inferior diminuir ou ignorar um direito que a própria Constituição Federal concedeu.

Assegura que, também, da mesma forma, é incabível qualquer limitação temporal ao aproveitamento dos créditos de ICMS. Diz que a Constituição Federal apenas confere à Lei Complementar competência para "disciplinar o regime de compensação do imposto", razão pela qual não coadunam com a Carta Magna qualquer outra disposição que extrapole tais limites. Nesse sentido reproduz ensinamento de Roque Antônio Carrazza.

Reporta-se sobre a descrição da infração, dizendo que o autuante criou uma verdadeira confusão. Registra que a autuação se ampara na impossibilidade de creditamento do ICMS incidente sobre os aludidos insumos. Ressalta que o dispositivo apontado como infringido faz referência à vedação do creditamento do ICMS nas operações beneficiadas por isenção, não-incidência ou qualquer outra forma de exoneração tributária.

Observa que a citada legislação nada mais fez do que repetir a vedação constante do texto constitucional, valendo dizer que, não precisaria sequer trazer tal disposição, para que ao contribuinte fosse vedado o direito de creditamento nas elencadas situações.

Destaca que no presente caso não se está diante de operações isentas, não-tributadas ou desoneradas de tributação pelo ICMS, mas sim de operações tributadas, por imposição legal, mediante o instituto da substituição tributária.

Consigna que a distribuidora, na condição de substituta tributária, é responsável não só pelo seu encargo tributário, mas também pelo recolhimento do ICMS incidente nas operações subsequentes, logo, quando adquire combustíveis e derivados de petróleo da refinaria é obrigada a arcar com o ônus do ICMS próprio, incidente nesta operação de aquisição, assim como do imposto presumido dos demais integrantes da cadeia de distribuição até o consumidor final.

Alega que, por óbvio, se a distribuidora já recolheu antecipadamente o ICMS devido por toda a cadeia de distribuição, no momento em que vende seus produtos não há o destaque novamente do imposto, sob pena de cobrança em duplicidade, o que não configura em hipótese alguma a utilização indevida de crédito fiscal. Reproduz trecho de lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, no sentido de que a substituição tributária “trata-se de antecipação de fato gerador, à moda de presunção, importando, igualmente, a necessidade de presumir a *base de cálculo*.”

Alega que em conformidade com a autuação os motivos que levaram o autuante a glosar o creditamento do ICMS incidente sobre aditivos e pigmentos (insumos) e a fundamentação legal supostamente infringida estão totalmente equivocados, haja vista que se está diante de operação com substituição tributária.

Diz que se os aditivos e pigmentos adicionados aos combustíveis compõem o custo do produto, resta evidente, que a vedação, inconstitucional, ao creditamento do ICMS incidente sobre esses insumos irá onerar o preço dos combustíveis em flagrante afronta ao princípio da não-cumulatividade tributária.

Registra que o Regulamento do ICMS do Estado de Pernambuco, Decreto nº 14.876/91, em observância ao princípio da não-cumulatividade, autoriza o crédito de imposto destacado nas operações anteriores, conforme texto que reproduz.

Assevera que é indubitoso o direito ao creditamento do imposto incidente sobre os aditivos e pigmentos misturados aos combustíveis, uma vez que tais insumos agregam-se ao produto compondo o seu custo, não merecendo, destarte, prosperar a autuação.

Continuando, reporta-se sobre o direito ao crédito fiscal referente ao frete de mercadorias enquadradas sob o regime de substituição tributária.

Destaca que, além da possibilidade de utilização de créditos fiscais relativos às operações com circulação de mercadorias, o princípio da não cumulatividade também se refere à prestação de serviços, conforme art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, cujo teor transcreve.

Alega que, pelo referido dispositivo constitucional, o ICMS que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, tem a característica de “não-cumulatividade” também em relação à prestação de serviços, não havendo exceção se a mercadoria transportada está afeita à substituição tributária.

Afirma que a Constituição Federal de 1988, ao inscrever o princípio da “não-cumulatividade” no dispositivo acima reportado, não fala mais em deduzir o imposto “cobrado” nas operações e prestações de serviços, e sim em “compensar” o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores. Acrescenta que, desse modo, a regra da “não-cumulatividade” do ICMS só pode ser corretamente compreendida segundo os critérios estabelecidos na Constituição Federal.

Frisa que no Brasil nem a lei ordinária nem os atos administrativos da Fazenda Pública podem livremente disciplinar o referido instituto. Acrescenta que é nos “efeitos jurídicos” da compensação determinada pela Constituição Federal, que se encontra a essência da “não-cumulatividade” do ICMS. Diz que para regular a matéria, foi editada a Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, que, a partir de 01/11/96, disciplinou a matéria em cotejo, conforme redação que transcreve.

Reitera que 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 a possibilidade de utilização de crédito fiscal também na aquisição de serviços, independentemente se os produtos transportados sujeitam-se ou não ao regime de substituição tributária.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência do Auto de Infração.

O autante prestou informação fiscal (fls. 181-A a 183) consignando, inicialmente, que as questões de inconstitucionalidade da legislação tributária arguidas pelo autuado não foram objeto de apreciação, haja vista não estarem incluídas na competência dos órgãos julgadores no âmbito administrativo, consoante o artigo 167, I, do RPAF/99.

Observa que grande parte da argumentação defensiva está fundamentada no princípio da não-cumulatividade do imposto e os critérios estabelecidos pela Constituição Federal.

Assinala que a exigência diz respeito a crédito fiscal indevido, referente à compra de Aditivos, código NCM 38119090, em operações interestaduais com lançamento a crédito do ICMS normal, ICMS-ST e o ICMS sobre o transporte vinculado à operação interestadual dessa mercadoria no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme demonstrativo do levantamento acostado aos autos.

Assevera que a autuação está subordinada aos estritos ditames legais, razão pela qual mantém a autuação.

Conclui opinando pela procedência do Auto de Infração.

## 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 meses de janeiro a julho, setembro, novembro e dezembro de 2011, janeiro, março, maio a agosto, outubro e novembro 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 vigor 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 conterà, 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 conterà, 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 21 dos autos, assim como dos livros Registro de Apuração do ICMS do autuado acostado às fls. 22 a 155 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206923.0022/14-4**, lavrado contra **TOTAL**

**DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.572,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com os devidos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de outubro de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR