

**PROCESSO** - A. I. Nº 206923.0025/15-1  
**RECORRENTE** - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0114-03/16  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 28/11/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0275-11/18

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. FRETES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE DIFERIMENTO. Sendo as operações sujeitas ao diferimento apenas um mecanismo de postergação do pagamento, não estão compreendidas no termo “*não tributadas*”. Não se pode diferir o pagamento de fatos que não geram pagamentos, o que demonstra a incongruência da sua inserção entre os não tributados. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE LANÇAMENTO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. A redação do inciso IX da cabeça do art. 42 da Lei nº 7.014/1996 foi alterada pela Lei nº 13.461, de 10/12/2015, com efeitos a partir de 11/12/2015. Alteração do percentual da multa de 10% para 1%. Aplicação do princípio da retroatividade benigna de que trata o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN). Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª JJF nº 0114-03/16, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 23/09/2015 para exigir crédito tributário no montante de R\$199.803,14, sob a acusação do cometimento de três irregularidades, assim discriminadas pelo órgão da instância de origem, *in verbis*:

*"01. 01.02.30 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas. Créditos indevidos de ICMS lançados no livro Registro de Entradas referente a CTR na aquisição de Etanol Anidro em operações interestaduais e também créditos indevidos de ICMS lançados no livro Registro de Apuração referente a CTR nas transferências/vendas interestaduais de mercadoria amparada por imunidade constitucional, iniciadas no Estado da Bahia e destinadas a outras unidades da Federação (aquisição de serviço de transporte de estabelecimento comercial). A autuada opera com mercadorias cujo imposto é antecipado através de regime de substituição tributária existindo vedação ao aproveitamento do respectivo crédito nos termos do art. 356 do RICMS/BA, nos meses de janeiro a julho, setembro a dezembro de 2013, no valor de R\$193.774,09, acrescido da multa de 60%;*

*02. 16.01.01 - deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março, junho e dezembro de 2013, sendo lançado o valor de R\$ 126,68, referente a multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias;*

*03. deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável(s) sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a julho, setembro a dezembro de 2013, sendo lançado o valor de R\$ 5.902,37, referente a multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias".*

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 08/06/2016 e decidiu pela Procedência por unanimidade (fls. 192 a 200), nos termos abaixo reproduzidos.

"VOTO

*Da análise das peças que compõem o presente processo, verifico que a autuação decorreu da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, infração 01, falta de escrituração no livro Registro de Entradas de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação, infração 02, falta de escrituração no livro Registro de Entradas de mercadorias não tributáveis, infração 03.*

*O autuado reconheceu o cometimento das infrações 02 e 03 que considero caracterizadas, visto que realizou o recolhimento dos valores referentes a estes itens, portanto sobre as mesmas inexistente lide.*

*Vejo que o Auto de Infração contempla as disposições na Lei 7.014/96, que fundamenta esse imposto; aponta o enquadramento das infrações imputadas ao Autuado; descreve devidamente as infrações nos campos próprios e identifica o infrator, assim como, apresenta os percentuais da multa aplicada. Entendo, portanto, que foram respeitadas as disposições contidas nos artigos 18, incisos I a IV, e 39, inciso III do RPAF/99, tendo sido resguardados os direitos de ampla defesa e do contraditório, além de não ter sido violado o princípio do devido processo legal.*

*O defendente solicitou a realização de diligência fiscal, todavia não vislumbro razão para o atendimento desse pleito, pois considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. Dessa forma com fulcro no art.147, II, "a", do RPAF/99, indefiro a diligência solicitada.*

*No mérito, a infração 01 acusa o contribuinte de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, ou seja, créditos indevidos de ICMS lançados no livro Registro de Entradas referentes a fretes em operações interestaduais na aquisição de álcool anidro, operação não tributada pelo ICMS, visto ser acobertada pelo "diferimento e créditos indevidos de ICMS lançados no livro Registro de Apuração, referentes a fretes nas transferências/vendas interestaduais de derivados líquido de petróleo, mercadorias amparadas por imunidade constitucional, iniciadas no Estado da Bahia e destinadas a outras unidades da Federação, conforme demonstrativo fls. 11/14 e cópia dos CTRC - fls.15 a 89.*

*Nas razões defensivas, o impugnante reconheceu que os serviços de transportes prestados cujos créditos foram glossados pela fiscalização se referem a operações acobertadas pelo "diferimento" e pela "imunidade", portanto, não tributadas pelo ICMS.*

*O autuado apresentou entendimento de que os créditos de ICMS glosados seriam legítimos, pois o que daria origem ao crédito é o recolhimento do ICMS relativo ao serviço de frete, o qual é tributado normalmente, independentemente de a operação em si ser tributada ou não. Disse que se o transporte foi custeado pela Impugnante, lhe assiste o direito – à luz da não-cumulatividade – de tomada do respectivo crédito. Disse ainda, inexistir vinculação direta e imediata entre a operação de circulação de combustível (imune) ou a aquisição de Etanol Anidro (diferida) e o serviço de frete (tributado normalmente), no que diz respeito aos efeitos tributários.*

*Sobre a matéria em análise, é pacífico o entendimento neste CONSEF de que é vedada a utilização de crédito de ICMS incidente sobre prestações de serviços de transporte que não estejam vinculadas a operações subsequentes de comercialização tributadas.*

*Nesse sentido, assim dispõe o art. 29, § 4o, inciso II da Lei 7.014/96:*

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

*§ 4o É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior; (grifo nosso)*

*A legislação regulamentar baiana acompanhou esta regra conforme se verifica no art. 290 do RICMS/2012, in verbis:*

*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. (grifo nosso)*

*Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;*

*Dos dispositivos acima transcritos depreende-se ser indubitoso o acerto da fiscalização ao glosar os créditos das operações em comento, portanto não acolho argumento defensivo de que se o serviço de frete é tributado normalmente, independe de a operação em si, ser tributada ou não.*

*O impugnante alegou a existência de lançamentos indevidos e em duplicidade na planilha “levantamento de crédito indevido” elaborada pelo autuante. Disse que o Fisco lançou a título de valor principal de crédito indevidamente apropriado, o valor total referente ao recolhimento do ICMS ST. Apontou que na planilha “Utilização indevida de Crédito Fiscal incidente sobre o serviço de transporte nas aquisições interestaduais de Etanol Anidro”, na parte referente ao mês de dezembro, haveria uma relação dos valores do ICMS próprio, no montante de R\$22.293,24, sendo a ele acrescentado R\$103.303,32, relativos ao ICMS ST de todo o ano de 2013 (excluindo-se apenas o mês de outubro). No tocante a lançamento em duplicidade, alegou que de acordo com o demonstrativo do Fisco, no mês de outubro houve um aproveitamento indevido de crédito no valor de R\$1.587,27, mas a este, soma ainda a quantia de R\$7.733,94, equivalente aos valores recolhidos naquele período sobre o ICMS próprio, havendo aí, a cobrança em duplicidade apontada.*

*Analizando os elementos que compõem esta infração observo que o autuante elaborou os demonstrativos fls. 11/14 com base nos livros e documentos apresentados pelo próprio autuado. Constatado que pelos livros e documentos apresentados não existe dúvidas tratar-se de fretes conforme conhecimentos de transportes lançados no livro de entradas. Observo ter sido lançado no livro RAICMS mês de outubro de 2013 R\$ 7.733,94 fl.120, na coluna intitulada Crédito de Fretes e no mês 12/2013 lançado R\$103.303,32 fl. 144 do RAICMS também intitulado Crédito de Fretes, conforme cópia do livro - fls.90 e 91 a 94 e cópia dos CTRE - fls.15 a 89.*

*Saliento, portanto, que não se verifica a duplicidade de lançamentos apontados pelo autuado, e este tampouco, trouxe aos autos, provas de que os créditos glosados (...) seriam em verdade pagamento do ICMS a título de substituição tributária.*

*Como não ficou comprovado nos autos que os valores objeto da utilização dos créditos fiscais glosados, apresentavam os requisitos e as informações exigidas na legislação para ensejar o aproveitamento do referido crédito fiscal, concluo que não há como acatar as alegações defensivas. Ademais, sendo o contribuinte possuidor dos possíveis elementos probatórios das alegações defensivas, não os trazendo aos autos, também o entendo incurso nas disposições do art. 142 do RPAF/99 que abaixo reproduzo:*

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Mantida a exigência fiscal.*

*Quanto ao argumento do impugnante de que não deve prevalecer a multa indicada no Auto de Infração por ser inconstitucional e assumir caráter confiscatório com base nos princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade e da capacidade contributiva, não acolho a referida pretensão, visto que a imposição fiscal em exame decorre de expressa previsão da Lei no 7.014/96, sendo vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos preconizados pelo art. 167 do RPAF- BA/99.*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração, devendo ser homologados os valores pagos”.*

Respalado no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 210 a 215, no qual assevera que a vedação do art. 29, § 4º, II da Lei nº 7.014/1996 diz respeito apenas aos créditos das mercadorias entradas “no estabelecimento ou à prestação de serviços a ele feita”, não abrangendo o serviço de transporte.

Já o art. 290 do RICMS-BA/2012, segundo alega, refere-se à vedação de utilização do crédito relativo ao ICMS sobre o serviço de transporte quando o pagamento é efetivado por antecipação ou substituição tributária e as operações subsequentes são internas. O caso em análise, de forma diversa, reflete cobrança atinente aos créditos designados em CTREs (conhecimentos de transporte rodoviário de cargas) nas aquisições interestaduais sujeitas ao regime de diferimento, situação que, a seu sentir, demonstra divergência entre os fatos e os fundamentos da Decisão recorrida.

Mencionando o princípio da não cumulatividade e a Teoria do Escalonamento das normas de Hans Kelsen, pugna pela observância ao art. 489 do CPC/2015, transcrito às fls. 212/213.

Alega que na infração 01 ocorreu cobrança a maior. Não nega que os valores dos créditos

glosados referem-se aos fretes, mas assegura que nem todos guardam relação com operações acobertadas pela substituição tributária.

Ao montante de R\$82.736,83, da planilha "*utilização indevida de crédito fiscal sobre serviços de transporte nas aquisições interestaduais de etanol anidro*", teriam sido acrescentados os totais relativos a todos os fretes do exercício de 2013 consignados no livro Registro de Entradas (R\$103.303,32 + R\$7.733,94 = R\$111.037,26). Por isso, no caso de não acolhimento da improcedência, requer sejam considerados procedentes apenas os R\$ 82.736,83.

Pede deferimento.

Na assentada de julgamento de 11/09/2017 (fl. 400), a 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) decidiu converter o feito em diligência à PGE/PROFIS, com vistas à obtenção de Parecer jurídico à luz do art. 29, § 4º, II da Lei do ICMS/BA, no que concerne à legitimidade do uso do crédito do imposto incidente sobre os serviços de transporte nas operações de aquisição interestadual do produto etanol anidro.

O questionamento resultou do fato de as entradas sujeitas ao regime de substituição por diferimento serem tributáveis. O art. 29, § 4º, II da Lei do ICMS/BA referindo-se apenas às operações subsequentes, utiliza o termo "*não tributadas*", distinto de "*não tributáveis*".

No Parecer de fls. 404 a 407, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, a PGE/PROFIS transcreve dispositivos constitucionais e legais complementares referentes ao princípio da não cumulatividade, juntamente com jurisprudência, para assinalar que o constituinte e o legislador compreenderam que somente as operações não tributadas, sem pagamento do imposto, restariam com impedimento de utilização de crédito.

Nesse contexto, sendo as operações sujeitas ao diferimento apenas um mecanismo de postergação do pagamento, não estariam, de forma alguma, compreendidas no termo "*não tributadas*". Não se pode diferir o pagamento de fatos que não geram pagamentos, o que demonstra a incongruência da tentativa de inseri-los entre os não tributados.

O Parecer foi acolhido no despacho de fl. 408, exarado pela procuradora assistente, Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos.

## VOTO

A infração 01 tem como fundamento de fato tão somente as aquisições interestaduais de etanol anidro, conforme o demonstrativo de fls. 11 a 14, no qual os totais mensais coincidem com aqueles consignados na coluna "*Valor Histórico*" de fls. 01/02.

O art. 29, § 4º, III da Lei do ICMS/BA proíbe o crédito relativo à **prestação** de serviço de transporte quando a **prestação** subsequente não for tributada ou estiver albergada pelo instituto da isenção, e não quando a **operação** subsequente não for tributada.

O inciso II (do art. 29, § 4º da Lei do ICMS/BA) apenas se aplica nas situações em que a operação subsequente não é tributada, e não a **prestação**, o que não é o caso dos presentes autos.

*"Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

(...)

§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

III - para prestação de serviço, quando a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do

*imposto, exceto a destinada ao exterior”.*

O art. 290 do RICMS-BA/2012, mencionado na Decisão recorrida, tem eficácia nos casos em que há pagamento prévio por antecipação, com encerramento da fase de tributação, o que também não se verifica no diferimento. Já o art. 310 estatui a vedação de créditos relativos a operações não tributadas ou isentas.

*“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. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*(...)*

*II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;*

*(...)”.*

O álcool etanol anidro, quando chega à distribuidora, é misturado à gasolina tipo A, gerando a gasolina tipo C. Ainda que não se concorde com as razões acima expostas, as operações subsequentes com etanol anidro não são isentas, muito menos imunes, mas têm a tributação deslocada para a unidade federativa de destino (art. 2º § 1º, III da Lei Complementar nº 87/1996), motivo pelo qual, de fato, como asseverou o recorrente, não existe razão para a presente exigência fiscal.

*“Art. 2º O imposto incide sobre:*

*(...)*

*§ 1º O imposto incide também:*

*(...)*

*III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente”.*

Não posso deixar de destacar a pertinência das observações registradas no Parecer da PGE/PROFIS, no sentido de que:

*“(…) somente as operações não tributadas, sem pagamento do imposto, restariam com impedimento de utilização de crédito.*

*(...) sendo as operações sujeitas ao diferimento apenas um mecanismo de postergação do pagamento, não estariam, de forma alguma, compreendidas no termo “não tributadas”. Não se pode diferir o pagamento de fatos que não geram pagamentos, o que demonstra a incongruência da tentativa de inseri-los entre os não tributados”.*

Por conseguinte, tenho como Improcedente a infração 1.

É necessário corrigir de ofício o valor referente à infração 2 (entradas tributáveis sem registro na escrita), tendo em vista o princípio da retroatividade benigna do art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN).

É que a redação do inciso IX da cabeça do art. 42 da Lei nº 7.014/1996 foi alterada pela Lei nº 13.461, de 10/12/2015, com efeitos a partir de 11/12/2015. Restou diminuído, assim, o percentual da multa relativa ao ilícito em tela, de 10% para 1%.

Por conseguinte, o montante devido na segunda imputação deverá ser modificado de R\$126,68 para R\$12,68.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206923.0025/15-1**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$5.915,05**, previstas no art. 42, incisos IX e XI da Lei nº 7.014/1996, com os acréscimos moratórios da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS