

PROCESSO - A.I. Nº 207160.0020/01-0  
RECORRENTE - BOMPREÇO BAHIA S/A  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0097-01/02  
ORIGEM - INFRAZ BONOCÔ (INFRAZ BRODAS)  
INTERNET - 17.06.02

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0215-11/02**

**EMENTA: ICMS.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO A MAIS. ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A lei veda a utilização de crédito de serviços de energia elétrica e de comunicação, quando as operações subsequentes forem isentas ou não tributadas. Não efetuado o estorno proporcional às saídas não tributadas. Infração confirmada. Fundamentada a Decisão Recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 17/12/01, reclama imposto no valor de R\$6.202,99, pelas seguintes razões:

- 1) utilizou a maior crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica utilizada na comercialização de mercadorias, conforme determina o art. 97, III e X e art. 99, V, do RICMS/89, além do art. 93, caput e § 1º do RICMS/96, nos meses de janeiro/96 a outubro/96, no valor total de R\$5.197,46;
- 2) utilizou a maior crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de serviços de comunicação utilizado na comercialização de mercadorias, conforme determina o art. 93, caput e § 1º, do RICMS/96, nos meses de julho/96 a outubro/96, no valor total de R\$280,41;
- 3) deixou de efetuar a proporcionalidade, para utilização de crédito fiscal nas aquisições de energia elétrica e de serviços de comunicação, referente a saídas com mercadorias tributadas, conforme art. 93 caput e § 1º, do RICMS/96, nos meses de novembro e dezembro/96, no valor total de R\$725,12.

O autuado, às fls. 41 a 50, apresenta defesa alegando ser inconsistente a autuação, por estar o contribuinte apoiado em normas constitucionais referente à utilização daqueles créditos.

Diz que na autuação foram descumpridos alguns dispositivos do RPAF/99 que leva a decretação da nulidade formal do procedimento fiscal, por absoluto cerceamento do direito de defesa, quais sejam:

- 1) não consta da autuação a data inicial dos trabalhos de fiscalização, a fim de que possa o autuado fiscalizar o lapso temporal tomado pela Fiscalização (§1º, do art. 28, do RPAF/99). Que o prazo de 60 dias apenas poderia ser prorrogado mediante comunicação escrita da autoridade competente, e que tal fato não foi trazido aos autos;
- 2) também descumpriu os arts. 41, II e 46, do RPAF/99, já que não foram entregues ao contribuinte, quando da ciência do Auto de Infração, todos os termos, demonstrativos e

levantamentos, além das provas necessárias à demonstração dos fatos argüidos pelo autuante. Que sem a presença da base de tal imputação, retira-se o direito a essa contradição, cerceando-lhe a defesa. Violação de norma constitucional reconhecido, inclusive, pelo art. 2º do Regulamento de Processo Administrativo Fiscal.

Diz ter havido ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade, transcrevendo o inc. II, §2º, incisos I, II, “a” e “b”, do art. 155 da Constituição Federal. Que o mecanismo da não cumulatividade há de ser sempre observado toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto. Assim, toda entrada, independente da sua destinação física, havendo destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal de natureza mista que será compensado nas operações de saídas posteriores. Que tal circunstância encontra-se inserida também as aquisições de energia elétrica e de serviços de comunicação, necessários e utilizados no funcionamento de seus estabelecimentos comerciais.

Argumenta que a energia elétrica para fins de tributação, por via do ICMS, foi considerada, pela Constituição, uma mercadoria. Desta forma, a utilização dos créditos referentes a aquisição de energia elétrica e serviços de comunicação, por parte do requerente é absolutamente legal, já que ambos foram utilizados no funcionamento dos seus estabelecimentos e, em especial, a energia elétrica, foi utilizada tanto nos processos de industrialização dos produtos que levam sua marca, quanto na comercialização de mercadorias.

Também argumenta que o ICMS está adstrito ao princípio constitucional da não cumulatividade, nos exatos termos da Carta Magna, não podendo o legislador infraconstitucional ou Administrador Público pretender-lhe novos contornos, aumentando ou diminuindo sua eficácia. Endente que as normas apontadas nos autos pelo autuante como violadas, restringem o direito constitucional dos contribuintes utilizarem os créditos oriundos das aquisições de energia elétrica e de serviços de comunicação, uma vez que são considerados insumos, vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, que sejam nele consumido ou integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável à produção, composição ou prestação, conforme o caso, de mercadorias comercializadas e serviços essenciais ao regular funcionamento do autuado.

Que a Lei Complementar nº 87/96, veio confirmar um direito atribuído ao contribuinte desde a CF/88.

Conclui requerendo, em face das irregularidades formais citadas preliminarmente a nulidade da autuação, ou caso assim não entenda este Colegiado que seja considerado improcedente, em decorrência do Auto de Infração se encontrar em afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade.

O autuante, às fls. 54 a 58, informa que todos os Termos de Início de Fiscalização e os Termos de Prorrogação de Fiscalização foram lavrados nos livros de Ocorrência, conforme art. 28, I, §1º, do RPAF/99 (fls. 20 e 21 dos autos). Que os demonstrativos e levantamentos às fls. 16 a 19, necessários ao entendimento e comprovação dos elementos constantes do presente processo foram devidamente entregues em 18/12/01 ao contribuinte quando o mesmo deu ciência a Intimação que precede a lavratura do Auto de Infração, conforme determina o art. 32, II do RPAF/99. Assim, todas as formalidades foram atendidas, não tendo fundamento às alegações do autuado e o pedido de nulidade do processo.

Esclarece que apesar de entender não está em sua competência discutir a constitucionalidade dos dispositivos do RICMS (Decreto nº 5.444/96) e da Lei nº 4.825/89, mister se faz analisar o art. 155, II, §2º, II, “b”, da CF/88 citado pelo autuado.

Diz que na alínea “b” do dispositivo acima deixa absolutamente claro que nas operações com isenção ou não incidência, os créditos das operações anteriores devem ser anulados, e assim, não entende a não observância desta regra por parte do autuado.

Também ao afirmar que a Lei Complementar nº 87/96 veio aclarar e interpretar as normas constitucionais a respeito do ICMS, não entende o porquê do autuado ter omitido o inciso II, do arts. 3º e 20 da LC nº 87/96. Assim, afirma que a Lei Complementar veio confirmar o disposto no texto constitucional dispondo de forma objetiva a vedação ao crédito relativo as entradas quando as saídas ou prestações subseqüentes não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto. Desta forma, com referencia a não cumulatividade do ICMS a Legislação Estadual não afronta o texto constitucional como afirma o autuado e transcreve o art. 52, da Lei nº 4.825/89. Ressalta que o RICMS aprovado pelo Decreto nº 2.460/89, no seu art. 97, II e X e art. 99, V, e o RICMS aprovado pelo Decreto nº 5.444/96, no seu art. 93, II, §1º e 9º, II, “a” e art. 124, estabelecem a anulação do crédito relativo a entrada de mercadorias no estabelecimento ou serviços a ele prestados cujas saídas estejam beneficiadas por isenção ou não incidência do imposto.

Confirma a autuação por entender estar de acordo com as normas que regem o ICMS-BA.

A 1ª JJF após analisar as peças processuais, fundamenta e prolata o seguinte voto:

“O processo em análise trata da exigência do ICMS, em razão de o autuado não ter realizado a proporcionalidade indicada na legislação estadual, quando das saídas de mercadorias tributáveis, isentas ou não tributadas, apurando-se das seguintes irregularidades:

- 1) utilização a maior crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica utilizada na comercialização de mercadorias;
- 2) utilização a maior crédito fiscal de relativo a aquisição de serviços de comunicação utilizados na comercialização de mercadorias;
- 3) não ter efetuado a proporcionalidade para a utilização do crédito fiscal do ICMS referente à energia elétrica e serviços de comunicação, utilizados nas saídas de mercadorias tributadas.

Antes de adentrar na questão, ora em discussão, é necessário que se analise as preliminares de nulidade trazidas ao processo, pelo impugnante senão vejamos:

1) Do cerceamento do direito de ampla defesa - o impugnante argumentado que a fiscalização descumpriu as determinações do art. 28, § 1º, do RPAF/99, por não ter lavrado o Termo de Prorrogação, impedindo, ao sujeito passivo, de saber o lapso temporal tomado pela fiscalização para a conclusão dos seus trabalhos. Afirmou desconhecer se este prazo foi prorrogado mediante comunicação escrita da autoridade competente.

Dentre as hipóteses de nulidade expressamente elencadas no art. 18, do RPAF/99 nenhuma oferece lastro legal para se decretar nulidade de um lançamento pela ausência da prorrogação do Termo de Início de Fiscalização. Mesmo que o termo inexistisse, o contribuinte amplamente se defendeu, não havendo cerceamento dos seus direitos (art. 18, II, do RPAF/99). Além do que, adentrando nas provas fáticas existentes nos autos, consta à fl. 21, o Termo de Início de Fiscalização, datado de 18/09/01, nos moldes do art. 26, III, do RPAF/99 e o Termo de Prorrogação de Fiscalização, datado de 17/11/01. Tais termos foram lavrados no livro Registro de Ocorrência e Utilização de Documentos Fiscais do defendant. Também, mesmo que não

houvesse sido lavrado o Termo de Prorrogação de Fiscalização, a única consequência jurídica de tal omissão seria a possibilidade de o sujeito passivo exercer seu direito a denúncia espontânea do tributo, enquanto não iniciado novo procedimento fiscal, consoante o § 1º, do art. 28, do RPAF/99, o que não foi feito pelo autuado no presente caso.

2) O autuado também alega que a ação fiscal feriu as determinações da legislação estadual (art. 41, II e 46, do RPAF/99), argumentando que não houve a entrega, quando da lavratura do Auto de Infração, dos termos, demonstrativos e levantamentos, além das provas necessárias à demonstração das irregularidades apontadas.

Vale observar que em 18/09/01, iniciou-se o procedimento de fiscalização. Em 17/11/01, houve a prorrogação dos trabalhos de fiscalização. Em 18/12/01, o autuado recebeu, apondo sua assinatura e carimbo, o Termo de Intimação Para Pagamento, na forma expressa no art. 32 do RPAF/99, juntamente com todos os levantamentos realizados (fls. 16 a 19). No citado termo, constam descritas as infrações detectadas, período de ocorrência, data de vencimento do imposto cobrado, base de cálculo, alíquota, valor do imposto e, dispositivos regulamentares infringidos e, ainda mais, a multa que poderia ser aplicada na lavratura do Auto de Infração. Assim, ao contrário do que afirmou o defendente, os demonstrativos e levantamentos realizados pelo autuante lhes foram entregues, juntamente com o Termo de Intimação para Pagamento, conforme comprovado nos autos.

Ressalte-se que, a lavratura do Termo de Intimação para Pagamento está previsto no art. 32, do RPAF/99, constituindo-se em um benéfico que a legislação estadual, sob certas condições, oferece ao contribuinte, significando que, mesmo sendo o imposto apurado de ofício, lhe é facultado o direito de recolher o tributo devido sem a multa punitiva, que obrigatoriamente haverá com a lavratura do Auto de Infração. Assim, ao contrário do que entendeu o impugnante, no caso presente, houve não somente o oferecimento, por parte do sujeito ativo tributário, da dispensa da multa, mas, também, da dilatação do prazo de defesa, caso houvesse, como houve, a lavratura do Auto de Infração, já que se encontrava na posse de todos os elementos que constituíam o Auto de Infração, em cumprimento as determinações expressas do art. 37, do RPAF/99.

Desta maneira, não encontra respaldo legal o argumento defensivo de que o autuante não lhe entregou, no encerramento da ação fiscal, os elementos necessários e indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto de Infração. Quanto a outras provas materiais (contas de energia elétrica e de comunicação e livros fiscais), onde estão consignados os créditos glosados, estes são documentos cuja posse é do próprio autuado, não havendo qualquer necessidade da Fazenda Pública Estadual de fornecê-los.

Também, a defesa se restringiu a impugnar o lançamento, afirmando que houve afronta ao princípio da não-cumulatividade do imposto, consagrado constitucionalmente pelo art. 155, § 2º, I e II, da Constituição vigente e que as leis infraconstitucionais e o administrador público não têm competência para interferir no conteúdo e alcance do princípio da não-cumulatividade, ou seja, o imposto devido em cada operação transforma-se em crédito fiscal, a ser abatido do valor de ICMS a recolher em novas operações.

A esta Junta de Julgamento Fiscal não compete declarar a constitucionalidade da legislação tributária nacional (art. 167, do RPAF/99).

No entanto, adentrando nas normas infraconstitucionais deve ser observado que os fatos em questão ocorreram no exercício de 1996. Neste ano, o ICMS foi regido pelo Convênio ICMS nº 66/88, que disciplinava a matéria (art. 31, I, II, III, IV e art. 32, I), enquanto se aguardava a edição de

lei complementar prevista na Constituição Federal e, após novembro de 1996, pela Lei Complementar nº 87/96 (art. 19, art. 20, § 3º,II).

Atendendo a essas determinações, o Estado da Bahia editou a Lei nº 4.825/89 em cujos art. 51 e 52 tais determinações estavam expressas. E o RICMS/89 (Decreto nº 2.460/89) as regulamentou no parágrafo único do art. 97 e art. 99, V. Em 29/12/92, através da Alteração nº 40 (Decreto nº 1.856) foi introduzido o inciso VI ao art. 94 do Regulamento concedendo crédito, equivalente a 50% do imposto, relativo ao consumo de energia elétrica do estabelecimento comercial, a partir de 01/01/1993, continuando vedada a sua utilização para as operações de saídas subsequentes quando isentas ou não tributadas.

Em julho de 1996, o RICMS/89 foi substituído pelo RICMS/96 (Decreto nº 5.444.96). Através do seu art. 93, II, o valor do imposto anteriormente cobrado e relativo aos serviços anteriormente tomados de energia elétrica e de comunicação foram considerados como hipótese de utilização de crédito fiscal. No entanto, continuou vedada sua utilização quando a ulterior operação de saída da mercadoria não fosse tributada ou fosse isenta do imposto (art. 97, III do citado Artigo e Regulamento). E, no caso das operações de saídas (situação ocorrida na presente autuação) sendo tributadas, isentas ou não tributadas, o crédito a ser utilizado era proporcional às operações de saídas tributadas pelo imposto § 1º, do art. 93, e art. 100, IV do RICMS/96).

Também, o § 9º do art. 93 da norma regulamentar ora analisada determinava que, quando não fosse possível mensurar, com precisão, o serviço de comunicação utilizado ou a quantidade de energia elétrica consumida vinculados, efetivamente, a operações de comercialização, das quais resultassem saídas tributadas, o contribuinte poderia apropriar-se do valor resultante da aplicação do percentual de 50% sobre o valor do imposto destacado no documento fiscal.

Estas determinações foram também recepcionadas pelo art. 29 da Lei nº 7.014/96 que, inclusive acrescentou, expressamente, o serviço de comunicação.

Desta maneira, o serviço de comunicação tomado por empresa comercial só se tornou hipótese de utilização de crédito fiscal a partir de julho de 1996, com as seguintes restrições:

1<sup>a</sup> - vedada sua utilização quando as operações subsequentes fossem saídas de mercadorias isentas ou não tributadas;

2<sup>a</sup> - nas operações comerciais em que implicassem saídas também tributadas, que fosse respeitada a proporcionalidade das operações, ou seja, somente tais saídas dariam direito ao crédito;

3<sup>a</sup> - quando não fosse possível mensurar, com precisão, o serviço de comunicação utilizado nas operações de comercialização, das quais resultassem saídas tributadas, o contribuinte poderia apropriar-se do valor resultante da aplicação do percentual de 50% sobre o valor do imposto destacado no documento fiscal, respeitando, evidentemente, a proporcionalidade acima citada.

Quanto ao serviço de energia elétrica, a partir de 01/01/93 a empresa comercial poderia utilizar-se de 50% dos créditos destacados no documento fiscal e a partir de julho de 1996, integralmente. No entanto, as vedações indicadas para os serviços de comunicação também a ele se aplicam.

Ultrapassadas as preliminares argüidas, adentro ao mérito das irregularidades apontadas como cometidas pelo autuado.

Verifica-se que o autuado não apresentou nenhum elemento que modificasse os valores apontados pelo autuante, neste contexto, analisando as peças que compõem o presente processo tenho a esclarecer as infrações indicadas no Auto de Infração, dizem respeito ao fato de o contribuinte ter se utilizado de valor de crédito fiscal a mais que o permitido legalmente, como crédito fiscal, do ICMS destacado nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica e serviços de comunicação e não ter efetuado o estorno do crédito fiscal proporcional sempre que realizasse operações ou prestações subsequentes não sujeitas ao ICMS, por isenção, não incidência ou imunidade, situação prevista no RICMS/89, em seu art. 99, inciso V, e art. 100, IV, do RICMS/96.

O RICMS/96, com vigência a partir de 1º de julho de 1996, no art. 93, II, § 9º, I, estabelecia apenas o percentual de 50% do imposto relativo à aquisição de serviços de comunicação e de energia elétrica utilizado na comercialização, sempre que não fosse possível mensurar, com precisão, o que foi efetivamente vinculado a operações de comercialização tributadas.

Como o sujeito passivo, se limitou a suscitar a nulidade do lançamento e a constitucionalidade dos dispositivos invocados pelo autuante, não adentrando o mérito da acusação fiscal, concluo pela manutenção do lançamento tributário.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

O autuado inconformado com o resultado do julgamento realizado, interpõe Recurso Voluntário quanto ao Acórdão JJF nº 0097-01/02.

Discrene sobre o procedimento fiscal e pede o desentranhamento da informação fiscal, pois, trazida aos Autos 27 dias após a apresentação da defesa, contrariando o artigo 127, do RPAF.

A seguir transcreve o § 2º, do artigo 155, da C.F., para afirmar que o procedimento fiscal ofendeu o princípio constitucional da não-cumulatividade.

Argüi que não solicitou a JJF a declaração de constitucionalidade da legislação tributária nacional, e sim que fosse considerada improcedente a presente autuação, uma vez que não considerou a existência de créditos fiscais oriundos da aquisição de energia elétrica e serviços de comunicação, utilizados na comercialização de mercadorias, sendo esta sua atividade primordial.

Cita ensinamentos de renomeados mestres sobre o princípio da não cumulatividade, e repete basicamente os fundamentos constantes da peca defensiva anterior, já constantes do relatório.

Por questão de lealdade processual, relato oralmente na sua inteireza o Recurso de folhas nos 81 a 88 deste processo.

Requer a reforma do Acórdão Recorrido para que seja julgado Improcedente na sua totalidade este Auto de Infração.

A PROFAZ analisa o Recurso, fundamenta e ratifica o procedimento fiscal, afirma que a nulidade suscitada revela-se imprestável, nos termos do artigo 128, do RPAF, e considera ausentes os argumentos jurídicos capazes de alterar o Acórdão Recorrido.

Opina pelo IMPROVIMENTO do Recurso.

## VOTO

De início, registro que acolho, integralmente, o opinativo da Douta PROFAZ acima mencionado, pelo fato de que, efetivamente, não vislumbro nos argumentos do recorrente elementos suficientes para alterar o julgado.

No que tange à preliminar de nulidade argüida, vejo que a mesma carece de sustentação na medida em que apesar do artigo 127, do RPAF estabelecer o prazo de 20 dias para que o autuante apresente a informação fiscal, a partir da data da apresentação da defesa, neste caso, trata-se de Auto de Infração lavrado por Auditor Fiscal lotado na Inspetoria de Fiscalização Especializada, cuja contagem do prazo para apresentação da informação fiscal deverá ser de acordo com o estabelecido § 3º do referido artigo. De qualquer forma, a inobservância do prazo para prestação de informação fiscal, implicará, apenas, sanção de ordem administrativa, não acarretando nenhuma consequência ao julgamento da lide (art. 128, do RPAF).

No tocante às questões de direito suscitadas pelo recorrente, vejo que a autuação está respaldada na legislação tributária estadual, a qual, no que pertine à matéria sob exame, não existe qualquer sentença oriunda do STF declarando sua constitucionalidade.

Entendo que, para que se respeite o princípio da não cumulatividade do imposto, há de ser observada a essência do imposto estadual na medida em que, as vedações de crédito previstas na legislação tributária se aplicam a operações cujas saídas ocorram sem tributação.

Observo que sob o ponto de vista tributário, a questão está corretamente analisada e muito bem fundamentada pela 1ª JJF, conforme pode ser observado no Voto proferido pelo seu ilustre Relator, o qual está transscrito no relatório que precede o presente voto, cuja fundamentação ali esposada acolho sem qualquer restrição, ao tempo em que não alcançou nas razões do Recurso, elementos jurídicos suficientes para modificar o julgamento recorrido já que, o procedimento fiscal está respaldado na legislação tributária estadual vigente à época dos fatos ensejadores da autuação, que contém vedação expressa quanto à utilização do crédito fiscal quando as operações de saídas subsequentes forem isentas ou não tributadas. Há ainda de ser ressaltado que, tanto nas operações de aquisições de energia elétrica quanto nos serviços de comunicação, a legislação também prevê a proporcionalidade na utilização dos créditos em relação às operações tributáveis.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO deste Recurso Voluntário e pela manutenção integral da Decisão Recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 207160.0020/01-0, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.202,99**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 61, VIII, “a”, da Lei nº 4.825/89, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de junho de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

MAX RODRIGUEZ MUNIZ - RELATOR

*ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PROFAZ