

**A. I. N°** - 110424.0034/01-0  
**AUTUADO** - BOMPREGO BAHIA S/A.  
**AUTUANTE** - LAIRA AZEVEDO SANTANA LEAL  
**ORIGEM** - INFAZ CALÇADA  
**INTERNETE** - 04.04.02

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0095-01/02

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS TOMADOS DE COMUNICAÇÃO. Até junho de 1996 era vedada a apropriação dos créditos dos serviços de comunicação por estabelecimento comercial. **b)** UTILIZAÇÃO A MAIS. A lei veda a utilização de créditos de serviços de comunicação e de energia elétrica quando as operações subsequentes forem isentas ou não tributadas. Não efetuado o estorno proporcional das saídas não tributadas. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 28/12/01 e cobra ICMS no valor de R\$2.858,81, acrescido da multa de 60%, em decorrência de:

1. Utilização a maior de crédito fiscal relativo nas aquisições de Serviço de Energia Elétrica na comercialização de mercadorias. O contribuinte deixou de efetuar a proporcionalidade de isentas para utilização do crédito fiscal, referente a energia elétrica na comercialização de mercadorias com saídas tributadas, conforme determinam o art. 97, II e X e art. 99, V do RICMS aprovado pelo Decreto 2.460/89; além do artigo 93, caput e parágrafo 1º do RAICMS aprovado pelo Decreto 5.444.96 (janeiro a outubro de 1996) – R\$2.071,35;
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de Serviço de Comunicação, utilizado na comercialização de mercadorias (junho de 1996) – R\$80,65;
3. Utilização a maior de crédito fiscal relativo nas aquisições de Serviço de Comunicação utilizado na comercialização de mercadorias. O contribuinte deixou de efetuar a proporcionalidade, referente às mercadorias isentas para utilização de crédito fiscal de comunicação, referente a saídas com mercadorias tributadas, conforme art. 93, caput e parágrafo 1º do RAICMS aprovado pelo Decreto 5.444.96 (julho a setembro de 1996) – R\$79,40;
4. Utilização a maior de crédito fiscal relativo nas aquisições de Serviço de Energia Elétrica e de Comunicação na comercialização de mercadorias com saídas tributadas, tendo em vista a falta da proporcionalidade das mercadorias isentas, conforme determina o art. 93, caput e parágrafo 1º do RAICMS aprovado pelo Decreto 5.444.96 (novembro e dezembro de 1996) – R\$626,41.

O autuado (fls. 38 a 47) impugnou a ação fiscal, arguindo, inicialmente, duas preliminares de nulidade, decorrentes de atos formais quando da constituição do lançamento fiscal, as quais cercearam o seu pleno direito de defesa. Na primeira, alegou que a ação fiscal descumpriu o art.

28, § 1º do RPAF/99 (Dec. nº 7.629/99), pois não foi delimitado o seu início, o impedindo de saber o lapso temporal tomado pela fiscalização para a conclusão (60 dias) dos seus trabalhos. Entendeu que tal prazo só poderia ser prorrogado mediante comunicação escrita da autoridade competente, que não foi trazida ao seu conhecimento. Na segunda, entendeu que foram feridas as determinações da legislação estadual, insculpidas nos art. 41, II e 46 do RPAF/99, vez que não lhe foi entregue, quando da lavratura do Auto de Infração, todos os termos, demonstrativos e levantamentos, além das provas necessárias à demonstração das irregularidades ditas cometidas.

Prosseguindo, afirmou que a ação fiscal não poderia prosperar, na medida que lavrada com absoluta afronta ao princípio da não cumulatividade do imposto, consagrado constitucionalmente pelo art. 155, § 2º, I e II, da Constituição vigente (que transcreveu), sendo exaustivo e minucioso ao disciplinar o ICMS e, nesta condição, não poderia sofrer restrições de qualquer ordem.

Seguiu afirmando que o mencionado princípio garante a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado. 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, pois o mecanismo da não-cumulatividade há que ser sempre observado. Nesse contexto, se impõe a utilização dos créditos fiscais, oriundos da utilização dos serviços de energia elétrica e de comunicação, serviços estes necessários e utilizados no regular funcionamento dos seus estabelecimentos comerciais. Ressaltou, em especial, o serviço de energia elétrica. Informou que, além da própria Constituição Federal o considerar como uma mercadoria, ele, também, é utilizado no processo de industrialização dos produtos que levam sua marca, e comercializados.

Continuando seu arrazoado, voltou a frisar que o princípio da não cumulatividade do imposto não pode sofrer quaisquer limitações de ordem infraconstitucional, ou mesmo que o administrador público pretenda lhe dar novos contornos, aumentando ou diminuindo sua eficácia. Assim, qualquer norma que venha ao encontro desse princípio deve ser considerada inconstitucional, sem qualquer efeito no mundo jurídico, tratando-se, apenas, de uma violação, uma involução, um retrocesso e contraria toda a ciência tributária. Neste sentido transcreveu lições de Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho, Misabel Derzi e Celso Antonio Bandeira de Mello.

Reafirmou que o princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 145, § 3º, I da CF) não pode ser objeto de alterações por meio de Emendas Constitucionais, nem por leis infraconstitucional, especificamente, por lei estadual, como feito.

Assim é que, as normas apontadas pelos autuantes como violadas restringem o direito constitucional dos contribuintes de utilizarem os créditos oriundos da aquisição de energia elétrica e de comunicação, vez que considerados insumos, já que diretamente vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, e neles consumidos ou integralizados, pois indispensáveis ao regular funcionamento de suas atividades.

Continuando, informou que a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 20, dispõe que gera direito a crédito fiscal as aquisições de mercadorias destinadas ao uso/consumo e ativo permanente do estabelecimento comercial. Com isto, a regra a ser seguida é a de se admitir o regime do crédito financeiro ou misto. Ou seja, o legislador conferiu ao contribuinte o direito ao crédito do ICMS, independentemente da origem ou da destinação da mercadoria ou do serviço, bastando, apenas, que sobre estas operações incida o imposto. Nesta linha de raciocínio, trouxe trecho de comentário do Prof. Sacha Calmon.

Por derradeiro, requereu a improcedência do lançamento fiscal.

A autuante prestou informação (fls. 53 a 57), discordando do arrazoado produzido pelo defendente.

Preliminarmente, informou que foram lavrados todos os Termos, de Início de Fiscalização e de Prorrogação, que foram apensados no livro Registro de Ocorrência e Utilização de Documentos Fiscais, obedecendo ao art. 28, I e § 1º do RPAF/99. Os demonstrativos e levantamentos necessários ao entendimento e comprovação dos elementos constantes do lançamento foram ao autuado entregues em 18/12/01 (fls. 33 a 35), quando aquele deu “ciência” à Intimação que procedeu a lavratura do Auto de Infração, conforme determina o RPAF (art. 32, II). Sendo assim, entendeu que todas as formalidades foram atendidas, não tendo fundamento as alegações de defesa.

Afirmou que, embora não seja da sua competência discutir a inconstitucionalidade ou não da legislação tributária estadual, ainda assim, abordou, com brevidade, o art. 155, II, § 2º, “b” da Constituição Federal, onde lá consta expressamente que a isenção e a não incidência do ICMS, salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito relativo as operações anteriores realizadas, regra esta omitida pelo impugnante.

Também disse que a defesa, ao trazer à lide as determinações do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, omitiu o inciso II do seu § 3º, que veda o crédito relativo as mercadorias entradas no estabelecimento ou serviços prestados a eles quando realizados para comercialização, ou prestação de serviço, quando as saídas subsequentes não foram tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto aquelas destinadas ao exterior. Portanto, entendeu, a Lei Complementar confirmou o disposto no texto constitucional, dispondo, de forma clara, a vedação do crédito relativo as entradas de mercadorias ou prestação de serviços, no âmbito do ICMS, quando as saídas subsequentes não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto.

Ressaltou que tais determinações estão insculpidas no art. 97, III e X e art. 99, V do RICMS/89 e art. 93, II, § 1º e § 9º, II, “a” e art. 124 do RICMS/96. Observou, ainda, que em tais determinações, consta, também, que se em operações de saídas subsequentes existirem operações tributadas, isentas ou não tributadas, o crédito será utilizado proporcionalmente às operações de saídas conforme a natureza da operação.

## **VOTO**

As infrações apuradas cuidam da cobrança do ICMS decorrente da utilização indevida de crédito fiscal relativo a aquisição de serviço de comunicação, bem como pela utilização a maior de créditos fiscais sobre serviços tomados de energia elétrica e de comunicação, decorrente de não ter sido realizada a proporcionalidade, indicada na legislação estadual, quando das saídas de mercadorias tributáveis, isentas ou não tributadas.

Antes de adentrar na questão, ora em discussão, é necessário que se aborde as duas preliminares de nulidade, de cunho formal, trazidas pelo impugnante e indicadas como causadoras de cerceamento do seu pleno direito de defesa.

A primeira diz que a fiscalização descumpriu as determinações do art. 28, § 1º do RPAF/99 (Dec. nº 7.629/99), pois não delimitou o período da ação fiscal, ou seja, não houve a lavratura do Termo de Prorrogação, o impedindo 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 dar lastro legal para se decretar nulidade de um lançamento pela ausência da prorrogação do Termo

de Início de Fiscalização. E, na suposição de que tal termo não tivesse existido, o contribuinte amplamente se defendeu, não havendo prejuízo ou mesmo cerceamento dos seus direitos, *ex vi* o art. 18, II do RPAF/99. Mas, saindo da suposição e adentrando nas provas fáticas existentes nos autos, consta à fl. 26 cópia do Termo de Início e do Termo de Prorrogação de Fiscalização, devidamente lavrado no livro Registro de Ocorrência e Utilização de Documentos Fiscais do autuado, ou seja, a “autoridade fiscalizadora”, no caso, o autuante, comunicou o fato ao sujeito passivo tributário, seguindo as determinações contidas no art. 28, § 1º do supra citado RPAF.

A segunda questão invocada diz que a ação fiscal feriu as determinações da legislação estadual, insculpidas nos art. 41, II e 46 do RPAF/99, pois 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.

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, do imposto apurado, juntamente com todos os levantamentos realizados (fls. 31 a 35). No citado termo, consta descritas as infrações detectadas, período de ocorrência, data de vencimento do imposto cobrado, base de cálculo, alíquota, valor do imposto, dispositivos regulamentares infringidos e, ainda mais, a multa que poderia ser aplicada sendo lavrado o Auto de Infração. Ou seja, a fiel cópia do Auto de Infração, inclusive com demonstrativo dos valores atualizados para pagamento. Ressalta-se, mais uma vez, que esse termo se vez acompanhar dos levantamentos realizados pela fiscalização e o autuado tomou conhecimento, acusando seu recebimento.

É oportuno observar que a lavratura do Termo de Intimação Para Pagamento está previsto no art. 32 do RPAF/99 (Dec. 7.629/99), constituindo-se em um benéfico que a legislação estadual, sob certas condições, oferece ao contribuinte, ou seja, mesmo sendo o imposto apurado de ofício, lhe é facultado o direito de o recolher sem a multa punitiva, que obrigatoriamente deve haver 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, pois o contribuinte, obteve, no mínimo, prazo de 40 dias para elaborar sua defesa, já que se encontrava na posse de todos os elementos que constituíam o Auto de Infração e este somente foi lavrado em 28/12/01, em cumprimento as determinações expressas do art. 37 do RPAF/99. Portanto, não tem cabimento 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, já que, mais uma vez, anteriormente havia feito. Quanto a outras provas materiais, como exemplo, 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 fornecê-los.

No mais, 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.

Falece a esta JJF declarar a constitucionalidade ou não da legislação tributária nacional, *ex vi* art. 167 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal vigente.

No entanto, adentrando nas normas infraconstitucionais teve ser observado. Os fatos em questão ocorreram no exercício de 1996. Nesta ano, o ICMS foi regido pelo Convênio ICMS 66/88, que

disciplinava a matéria enquanto se aguardava a edição de lei complementar prevista na Constituição Federal e, após novembro de 1996, pela Lei Complementar nº 87/96.

Disponha o Anexo Único do Convênio ICMS 66/88:

*Art. 31 Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:*

*I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação;*

*II - a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento;*

*III - a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;*

*IV - os serviços de transporte e de comunicação, salvo se utilizados pelo estabelecimento ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.*

*Art. 32 Salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito:*

*I - a operação ou prestação subsequente, quando beneficiada por isenção ou não-incidência;*

*II - .....*

*III - .....*

Atendendo a essas orientações, 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 (Dec. 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 (Dec. 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 subseqüente 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 (caso do autuado) 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). Indo adiante, 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.

A Lei Complementar nº 87/96, editada no mês de setembro, só começou a vigorar neste aspecto a partir de 1º de novembro de 1996, conforme dispôs o seu art. 36 e, determina em seus arts. 19 e 20:

*Art. 19 – O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20 – Para 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.*

.....

*§ 3º É vedado o crédito fiscal relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviço a ele feita:*

*I - .....*

*II – para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

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

Resumindo todas as colocações acima feitas. 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:

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

2ª - 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;

3ª - 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.

O autuado é um estabelecimento comercial, integrante de uma rede de supermercado, devendo, nessa situação, obedecer as normas da legislação tributária do Estado da Bahia.

Isto posto, adentro ao mérito das irregularidades apontadas como cometidas pelo autuado.

A infração apontada como 02 glosou crédito fiscal sobre o serviço de comunicação tomado e utilizado pelo contribuinte no mês de junho de 1996. Como acima explicitado, este direito só começou a vigor a partir do mês de julho do referido ano, sendo correta a autuação.

Quanto as demais (infrações 01, 03 e 04) estorna créditos fiscais relativos a serviços de comunicação e serviço de energia, vez que não foi observado a proporcionalidade relativa as saídas de mercadorias tributadas, isentas e não tributadas.

Por outro lado, o autuado não trouxe aos autos qualquer prova que desconstituisse os valores apontados pela fiscalização, o que devem ser admitidos como verdadeiros.

Neste contexto, correto os estornos dos créditos utilizados relativos aos serviços tomados de energia elétrica e de comunicação, restando caracterizadas as infrações apontadas e meu voto é pela PROCEDÊNCIA da autuação no valor de R\$2.858,81.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **110424.0034//01-0**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.858,81**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista, respectivamente, no art. 61, VIII, “a” da Lei nº 4.825/89 e art. 42, VII, “a” Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de março de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO- JULGADOR