

**A. I. N°** - 207160.0019/01-2  
**AUTUADO** - BOMPREGO BAHIA S/A.  
**AUTUANTE** - FRANCISCO CARLOS DE SANTANA  
**ORIGEM** - INFAZ BROTAS  
**INTERNETE** - 05.04.02

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0098-01/02**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. **a)** 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. Infrações confirmadas. **b)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. À época dos fatos era vedada a utilização de crédito fiscal relativo a serviço de comunicação por estabelecimento comercial. Infração confirmada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 17/12/01, reclama imposto no valor de R\$11.693,89, 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\$8.129,17;
- 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\$686,39;
- 3) utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de serviços de comunicação utilizados na comercialização de mercadorias, no mês de junho/96, no valor de R\$722,98;
- 4) 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\$2.155,35.

O autuado, às fls. 38 a 47, 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 art. 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 circunstancia encontra-se inserida também as aquisições de energia elétrica e de serviços de comunicação, necessários e utilizados no funcionamento de seus estabelecimentos comerciais.

Prossegue, argumentando 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 infra-constitucional 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.

Transcreve o art. 20, da Lei Complementar 87/96, e alega que o legislador complementar confirmou ao contribuinte o direito ao crédito do ICMS.

Conclui requerendo, em face das irregularidades formais citadas preliminarmente a nulidade da autuação, ou caso assim não entenda este Colegiado que seja considerado improcedente.

O autuante, às fls. 51 a 55, 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. 14 e 15 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 as alegações do autuado e o pedido de nulidade do processo.

Esclarece que apesar de entender não está em sua competência discutir a inconstitucionalidade dos dispositivos do RICMS (Dec. 5.444/96) e da Lei 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 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 art. 3º do art. 20 da LC 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.

## 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 credito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica utilizada na comercialização de mercadorias;
- 2) utilização indevida crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de serviços de comunicação, no mês de junho/96;
- 3) utilização a maior crédito fiscal de relativo a aquisição de serviços de comunicação utilizados na comercialização de mercadorias;
- 4) não ter efetuado a proporcionalidade para a utilização do crédito fiscal do ICMS referente a 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 prejuízo ou mesmo cerceamento dos seus direitos (art. 18, II do RPAF/99). Além do que, adentrando nas provas fáticas existentes nos autos, consta à fl. 14, 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 defendente. 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 à 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 do próprio autuado, não havendo qualquer necessidade da Fazenda Pública 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 inconstitucionalidade 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 66/88, que disciplinava a matéria (art. 31, I, II, III, IV e art.31, 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 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 subseqüentes 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 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:

1ª - vedada sua utilização quando as operações subseqüentes 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.

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 que:

O terceiro item da autuação trata de utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de serviços de comunicação (conta de telefonia), do mês de junho/96, e, em relação a tal crédito, a Lei nº 4.825/89 dispunha o que se segue:

*Art. 49 – Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher:*

*I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas para comercialização;*

*II – o valor do imposto cobrado de referência às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem recebidos no período, para emprego no processo de comercialização, produção ou industrialização;*

*III- o valor dos créditos presumidos ou autorizados por convênios, e o valor dos créditos que foram mantidos em lei complementar;*

*IV – o valor do imposto cobrado sobre mercadorias, obedecidas as condições regulamentares;*

*V – o valor do imposto antecipadamente cobrado relativamente à prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, obedecidas as condições regulamentares.*

*Art. 51 – Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:*

*IV – o serviço de transporte e de comunicação, salvo se utilizado pelo estabelecimento ao qual tenha sido prestado na execução de serviços da mesma natureza, na comercialização de mercadorias ou em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia.*

Também, o RICMS/89 – Decreto nº 2.460/89 assim se expressava, quanto ao direito ao crédito fiscal ora questionado:

*Art. 94 – Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher.*

*III – o valor do imposto cobrado relativamente à prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação constante em documento fiscal;*

Assim, a Luz da legislação tributária, à época da ocorrência dos fatos geradores, era vedada a utilização dos créditos fiscais de serviços de comunicação, haja vista que os mesmos não estavam vinculados a operações de comercialização. Tal posicionamento está respaldado no disposto no Parágrafo único do art. 97, na seção III – DA VEDAÇÃO DO CRÉDITO, do RICMS/89.

*Art. 97 – É vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à entradas de mercadorias no estabelecimento, nos seguintes casos:.*

*Parágrafo Único – Fica vedado, também, o crédito relativo à prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, quando não esteja vinculado à prestações seguintes da mesma natureza e tributadas ou a operações de comercialização tributadas, ou, ainda, a processo de extração ou industrialização dos quais resultem saídas tributada.(grifo meu)*

Nestas condições, estava vedada a utilização, como crédito fiscal, o imposto recolhido sobre os serviços de comunicação. Em 01/07/1996, através do Decreto nº 5444/96, é que ficou estabelecido o direito ao crédito do imposto no percentual de 50%.

Desta forma, razão assiste ao autuante ao exigir o imposto lançado indevidamente pelo impugnante.

As infrações, indicadas nos itens 1, 2 e 4 do 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 subseqüentes 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, que estabelecia a obrigatoriedade de estorno do crédito fiscal.

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 inconstitucionalidade dos dispositivos invocados pelo autuante, não adentrando o mérito da acusação fiscal, concluiu pela manutenção do lançamento tributário também em relação a estes itens da autuação.

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 **207160.0019/01-2**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$11.693,89**, 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, 27 de março de 2002.

CLARICE ANÍZIA MAXIMO MOREIRA – PRESIDENTE-RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA