

**PROCESSO** - A. I. Nº 206830.0005/02-4  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - SUPERMERCADO SCALA LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JF nº 0395-03/02  
**ORIGEM** - INFAZ SANTO ANTONIO DE JESUS  
**INTERNET** - 12.03.03

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJP Nº 0026-11/03**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS. O uso dos créditos fica condicionado a que as operações subsequentes sejam tributadas pelo imposto. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração de 19/08/2002, exige ICMS no valor de R\$ 19.654,71, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no valor de R\$ 9.977,54;
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 575,31;
3. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização do crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto, no valor de R\$ 4.382,25;
4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal, no valor de R\$ 274,30;
5. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da entrada de mercadorias não registradas, no valor de R\$ 4.445,31.

O autuado, através de advogado legalmente habilitado, ingressa com defesa, fls. 67 a 77, e aduz as seguintes razões de fato e de direito:

1. Inicialmente discorre sobre os elementos necessários para a perfeita identificação da hipótese de incidência do ICMS, quais sejam, o pessoal, o material, o espacial e o temporal, que devem estar presentes para que nasça o dever jurídico de pagar o tributo. Diz que preside, ainda, o procedimento administrativo, os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, e que a Constituição autoriza o Estado Federado a exigir de alguém, que realize operações de circulação de mercadorias, uma prestação pecuniária, se efetivamente for realizada a dita operação.
2. Reconhece a legitimidade de parte do lançamento em que deixou de proceder à retenção e utilizou indevidamente o crédito de ICMS. Deste modo, reconhece as infrações 01, 02, 04 e, parcialmente, a infração 5, nas quantias de R\$ 9.977,54, R\$ 575,31, R\$ 274,30, e R\$ 4.245,56, respectivamente, e requer a expedição do competente documento de arrecadação para pagamento até o dia 30/09/2002, com os benefícios do Convênio 98/2002, ou seja, com anistia total das multas e dos juros.

3. Lembra que a Constituição Federal de 1988 introduziu no Sistema Tributário Brasileiro o chamado crédito financeiro, e que este não se vincula à destinação das mercadorias ou serviços que os geraram, e nem que as mesmas devem sair fisicamente do estabelecimento do contribuinte, apenas exige que o contribuinte pratique operações tributadas pelo imposto.
4. Portanto, que as únicas hipóteses em que os créditos do ICMS não podem ser mantidos nos registros fiscais do autuado, ou devam ser estornados, estão na Constituição Federal, ou seja, quando das saídas de mercadorias isentas ou com não incidência do imposto, exceto quando houver expressa previsão legal permitindo a manutenção dos créditos.
5. Com efeito, que é legal a utilização de 100% dos créditos relativos às aquisições de serviços de comunicação e de energia elétrica, a partir de 1/11/96, desde que as saídas sejam tributadas pelo ICMS, (art. 93, II, “a”, § 1º, II, e art. 100, I do RICMS/97), e no presente caso as saídas praticadas pelo autuado são tributadas pelo regime de antecipação ou substituição tributária, sendo totalmente improcedente a infração 3, no valor de R\$ 4.382,25.
6. Com relação à infração 05, que o fisco sabe como é comum, empresas de outros Estados e às vezes do mesmo Estado, adquirirem mercadorias em nome de outras para fugir do pagamento dos impostos devidos, tanto que este Colendo Conselho não tem amparado autuações, quando não há provas da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento. Impugna o lançamento referente à Nota fiscal nº 0022, no valor de R\$ 1.175,00 emitida pela empresa “Globo Importação e Exportação Ltda”, tendo em vista que o destinatário é estranho ao autuado. Pede que seja realizada diligência, se necessário à comprovação deste fato.
7. A final, pede a procedência parcial do Auto de Infração, com a improcedência da infração 3 no valor de R\$ 4.382,25 e parte da infração 5, no valor de R\$ 199,75.

O autuante presta informação fiscal, fls. 82 a 83, e diz que com relação à infração 05, ao examinar o documento fiscal objeto da autuação, coletado no CFAMT, verificou que o autuado não foi o destinatário das mercadorias e que foi incluído por engano, concordando com os termos da defesa, devendo ser excluído o valor de ICMS de R\$ 199,75. Quanto à infração 3, diz ser favorável à inclusão das saídas de mercadorias objeto de antecipação tributária e substituição tributária, no cálculo do estorno dos créditos fiscais de energia, comunicações e embalagens, nos termos do art. 93, § 1º, II, do RICMS/97, na medida em que esses créditos são condicionados a que as operações subsequentes sejam tributadas pelo imposto.

O contribuinte reconheceu parcialmente o débito tributário, requerendo o Benefício da Lei nº 8.359/02, docs. fls. 85 a 86.

#### VOTO DA RELATORA DA 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL NA DECISÃO RECORRIDA

“Inicialmente verifico que o Auto de Infração encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, não havendo vícios ou erros que acarretem a sua invalidade.

No mérito, o autuado expressamente reconhece a legitimidade do ICMS exigido nas infrações 1, 2 e 4, e parcialmente na infração 05, razão porque me abstenho de tecer comentários sobre as três primeiras aqui mencionadas.

Quanto à infração 3, o autuante descreve no Auto de Infração, que esta se refere a estorno de crédito fiscal a menor, em desconformidade com o disposto no inciso II do parágrafo 1º, do art. 93 do RICMS/97, relativo a aquisições de material de embalagem, energia elétrica e comunicação, utilizados nas saídas de mercadorias sem tributação.

O autuado em sua peça de defesa manifesta-se no sentido de que as saídas de mercadorias são tributadas pelo regime de antecipação ou substituição tributária, e que as únicas hipóteses em que os créditos do ICMS não podem ser mantidos nos registros fiscais, ou devam ser estornados, estão

previstos na Constituição Federal, hipóteses de isenção ou da não incidência, exceto nos casos em que houver expressa previsão legal permitindo a manutenção dos créditos.

A nossa legislação em consonância com a Constituição Federal, que em seu art. 155, § 2º, II, “b”, prevê que a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, disciplinou a matéria no Regulamento de ICMS, aprovado pelo Decreto 6.284/97, e no art. 100, I, prevê:

*Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*

*I - forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

Neste diapasão, o mesmo diploma regulamentar, no art. 93, § 1º, II, dispõe que:

*§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

*.....*

*II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.*

O autuante efetuou o demonstrativo das diferenças de estorno de créditos fiscais de materiais de embalagem, comunicação e energia, utilizados na comercialização de mercadorias isentas, não tributadas e outras, com base na proporcionalidade das saídas, conforme planilha de fls. 32, 35, 37. Contudo, o autuado esclarece em sua peça de defesa que as saídas praticadas são tributadas pelo regime de antecipação ou substituição tributária, e que a infração não procede. O autuante diz ser favorável “à inclusão das saídas de mercadorias objeto de antecipação tributária e antecipação tributária no cálculo dos estorno dos créditos fiscais de energia, comunicações e embalagens [...] na medida em que esses créditos são condicionados a que as operações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, o que não ocorre com as mercadorias que sofreram antecipação ou substituição tributária em operações anteriores”.

Entendo que assiste razão ao autuado, pois as mercadorias que estão enquadradas na substituição tributária, sofreram tributação antecipada, o que não significa que sejam isentas ou não haja incidência do ICMS, ao contrário, no presente caso, a substituição tributária é um mecanismo de transferência de responsabilidade tributária de um contribuinte para outro em relação a um fato gerador que ainda vai se realizar.

Deste modo, o crédito relativo ao material de embalagem, aos serviços de comunicação e de energia elétrica devem ser mantidos, pois as operações praticadas pelo autuado foram tributadas, não tendo havido infração à legislação tributária, no tocante a este item do Auto de Infração.

Quanto à infração 5, esta foi parcialmente reconhecida pelo autuado, que apenas se insurgiu quanto à parcela de ICMS relativa à ocorrência de 31/10/2001, no valor de R\$ 199,75. O autuante reconhece na informação fiscal que esta parcela foi indevidamente incluída no demonstrativo de

débito, pois o autuado não foi o destinatário das mercadorias, na Nota Fiscal nº 022. Portanto, o valor relativo a este item é o reconhecido pelo autuado, da ordem de R\$ 4.245,56.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.”

#### RECURSO DE OFÍCIO

Ao analisar a Decisão que envolve o presente Processo Administrativo Fiscal e, com base no que dispõe o § 2º, acrescido ao art. 169 do RPAF vigente, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, através da alteração introduzida pelo Decreto nº 7.851/00, o Assistente do Conselho entende tratar-se o item 3 do Auto de Infração em epígrafe de ocorrência típica, cuja justificativa expõe:

*“Considerando que o resultado do julgamento levado a efeito, configura a Decisão manifestamente contrária à legislação tributária, com relação ao item supracitado, bem como ao entendimento declarado em julgamentos reiterados do CONSEF e às provas constantes dos autos, é oportuno submeter o PAF em Recurso de Ofício.”*

A propositura foi levada à consideração de competência do Sr. Presidente do Conselho de Fazenda, que declarou de Acordo com o sugerido.

#### VOTO

Dado ao exame dos documentos acostados ao presente Processo Administrativo Fiscal, constatee que a fase de tributação se encerra na Substituição Tributária, sendo assim, não comporta a utilização do crédito, principalmente quando o Regime é Normal. Por isso, a Decisão Recorrida configura manifestamente posição contrária ao disposto na legislação tributária vigente, especialmente no estabelecido pelo art. 100, I do RICMS/BA.

Assim, concedo o meu voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado, para modificar a Decisão Recorrida restaurando em toda a sua inteireza a Infração 3 do Lançamento de Ofício.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206830.0005/02-4**, lavrado contra **SUPERMERCADO SCALA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$19.454,96**, sendo R\$5.490,43, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60% sobre R\$2.732,20 e 70% sobre R\$2.758,23, previstas no art. 42, II, “e”, VII, “a”, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, mais R\$13.964,53, acrescido das multas de 60% sobre R\$12.477,20 e 70% sobre R\$1.487,33, previstas no art. 42, II, “e”, VII, “a” e “b” e III, da citada lei, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de fevereiro de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO - RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTI - REPR. DA PROFZ