

PROCESSO - A.I. N° 206830.0005/02-4  
RECORRENTE - SUPERMERCADO SCALA LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO ESPECIAL – Acórdão 1<sup>a</sup> CJF n° 0026-11/03  
ORIGEM - INFAS SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
INTERNET - 08/10/03

CÂMARA SUPERIOR

ACÓRDÃO CS N° 0045-21/03

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS. A legislação tributária prevê o estorno proporcional do crédito fiscal, relativo às aquisições de material de embalagem, energia elétrica e serviços de comunicação, às saídas tributadas e não tributadas (seja por isenção, não incidência ou substituição tributária). Recurso NÃO PROVÍDO. Vencido o voto do relator. Decisão não 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 consequente 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 1, 2, 4 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 nº 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 5, 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 3<sup>a</sup> 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 abstendo 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 nº 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 “á 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 DO RELATOR DE 2ª INSTÂNCIA

Dado ao exame dos documentos acostados ao presente Processo Administrativo Fiscal, constatei 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.

Inconformado com a Decisão da 1ª CJF, que deu provimento ao Recurso de Ofício da 3ª JJF, o autuado ingressa com Recurso Especial à Câmara Superior, entendendo que não infringiu qualquer dos dispositivos indicados no Auto de Infração, referente ao item 3, porque todo seu procedimento está literalmente de acordo com a Legislação tributária pertinente desde a Constituição, passando pelo Código Tributário Nacional, até chegar na Legislação Estadual aplicável ao caso que é o RICMS/BA.

A PGE/PROFIS, em Parecer de fl. 136, entende que a interpretação do digno relator da 1ª Câmara é de fato a mais acertada e é a mesma do autuante, ao passo em que houve clara afronta ao instituído no art. 101, I do RICMS/BA, e este é o entendimento correto.

Conclui opinando pela manutenção da posição da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

#### VOTO (VENCIDO)

Discordo do entendimento do relator da 1ª Câmara e também da PGE/PROFIS. Não vejo nenhuma afronta ao art.101, I do RICMS, senão vejamos:

*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; (GRIFO NOSSO)*

As operações arroladas pelo autuante, que motivaram o item 3 da autuação, não podem ser consideradas, sob nenhum argumento, como isenta ou não tributada, ao contrário, as operações são sim tributadas antecipadamente, onde a responsabilidade tributária de um contribuinte é transferida para outro em relação a um fato gerador que ainda vai se realizar, como bem disse o relator de 1<sup>a</sup> Instância.

Deste modo, os créditos relativos ao material de embalagem, aos serviços de comunicação e de energia elétrica são legítimos, devendo ser mantidos, pois as operações praticadas pelo autuado foram de fato tributadas.

Portanto, meu voto é pelo CONHECIMENTO e PROVIMENTO do Recurso Especial apresentado, para alterar a Decisão recorrida, devendo prevalecer o entendimento da 3<sup>a</sup> JJF.

### VOTO VENCEDOR

Com a devida *venia*, discordo do voto do relator do PAF.

Antes de adentrarmos ao estorno do crédito fiscal, objeto desta lide, é necessário que se defina o que significa a apuração do imposto mediante o regime de substituição ou antecipação tributária, que difere da sistemática de débitos e créditos, do regime normal de apuração.

Em ambos, o pagamento do imposto é feito abrangendo os valores de ICMS que incidiriam nas etapas subseqüentes – a única diferença está em a quem é atribuída à responsabilidade pelo seu lançamento e recolhimento, se ao substituto tributário ou se ao contribuinte de direito – e encerra a fase de tributação, nada mais sendo exigido pelo Estado, mesmo que o produto venha a ser vendido por preço superior à base de cálculo da substituição ou antecipação tributária.

Esta é a regra contida no art. 356, do RICMS/97:

*“Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações subseqüentes 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.”*

Da mesma forma, se na etapa subseqüente a mercadoria for vendida por valor inferior à base de cálculo da substituição ou antecipação tributária, não é possível a restituição do imposto pago supostamente a mais.

O Tribunal Pleno, do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.<sup>o</sup> 1.851-4 Alagoas, que teve com Requerente a Confederação Nacional do Comércio – CNC, e como Requeridos o Governador do Estado de Alagoas, o Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários Estaduais de Fazenda, Finanças ou Tributação (entre eles figura o Estado da Bahia), e como objeto a alegação de inconstitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97 (este Convênio visou harmonizar procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar n.<sup>o</sup> 87/96), que reza que não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subseqüente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar n.<sup>o</sup> 87/96, tendo como relator o Ministro Ilmar Galvão, declarou a constitucionalidade deste dispositivo.

Transcrevo o voto do relator da decisão mencionada:

*“Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha*

*sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, INC. 2º).*

*Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar.*

*A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu do critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.*

*A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal com a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.*

*Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.*

*Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.”*

Está claro, até o momento, que a substituição ou antecipação tributária encerram a fase de tributação, inexistindo, a partir do pagamento (único) do tributo, qualquer débito ou crédito fiscal decorrente de operação subsequente.

O RICMS/97, no seu art. 97, “b”, veda expressamente ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto, quando a operação de aquisição ou a prestação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas.

Já o art. 100, I, do mesmo RICMS determina que o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, quando as mercadorias ou os serviços 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.

É exatamente o que ocorre na atividade do contribuinte recorrente (supermercado), pois as aquisições de material de embalagem, energia elétrica e comunicação (as duas últimas, somente no período em que geraram direito ao crédito fiscal), cujo crédito fiscal foi apropriado, se presta a realizar operações subsequentes tanto tributadas como não tributadas.

Neste caso, o art. § 1º, II, do art. 93, do RICMS/97, prevê que 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 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.

O § 1º, do art. 100, acima, por sua vez, determina que, tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização de mercadorias ou serviços cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas, o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional, relativamente às mercadorias, materiais de embalagem, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados.

Da intelecção dos dispositivos legais citados e da jurisprudência mencionada, e considerando que não existe qualquer tributação, em operação ou prestação subsequente, quando a mercadoria houver sido objeto de substituição ou antecipação tributária, o crédito fiscal sobre estas mercadorias não é admitido, e sobre material de embalagem, energia elétrica e comunicação, somente é admitido de forma proporcional às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto.

Como em supermercados é impossível se conhecer, antecipadamente, qual o valor das saídas tributadas e das não tributadas (seja por isenção, não incidência ou substituição tributária), o estorno do crédito fiscal deve ser efetuado, também de forma proporcional, consoante o comando inserto no mencionado § 1º, do art. 100, do RICMS/97.

Concluo que a Decisão recorrida está perfeita, não carecendo de qualquer reparo, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Especial apresentado pelo autuado, para homologá-la.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Especial apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206830.0005/02-4, lavrado contra SUPERMERCADO SCALA LTDA., devendo ser intimado o recorrente 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.

VOTOS (VENCEDORES): Conselheiros (as) Carlos Fábio Cabral Ferreira, Israel José dos Santos, Ciro Roberto Seifert, Tolstoi Seara Nolasco, José Carlos Barros Rodeiro, Ivone de Oliveira Martins e Antonio Ferreira de Freitas.

VOTOS (VENCIDOS): Conselheiros (as) Marcos Rogério Lyrio Pimenta, Fauze Midlej, José Raimundo Ferreira Santos, Carlos Antonio Borges Cohim da Silva e Nelson Teixeira Brandão.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA – RELATOR/VOTO (VENCIDO)

CIRO ROBERTO SEIFERT – VOTO VENCEDOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS