

PROCESSO - A.I. Nº 207494.0045/02-2  
RECORRENTE - MAKRO ATACADISTA S/A  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF nº 0093-02/03  
ORIGEM - INFAS SIMÔES FILHO  
INTERNET - 29.05.03

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0276-11/03

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE ESTORNO DO IMPOSTO NA PROPORCIONALIDADE DAS SAÍDAS DE MERCADORIAS ISENTAS. A legislação estabelece que, se algumas operações forem isentas e outras forem tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas tributadas pelo imposto, e por isso, há necessidade de estorno ou anulação do crédito, de forma proporcional, relativamente às saídas isentas. Afastada a preliminar de decadência. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário interposto após Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado para reclamar as seguintes irregularidades:

1. Deixou de efetuar a proporcionalidade das saídas isentas para utilização do crédito fiscal referente à energia elétrica e comunicação, na comercialização de mercadorias com saídas tributadas, nos exercícios de 1997 a 2000.
2. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, conforme notas fiscais constantes do CFAMT e do SINTEGRA.

O Auto de Infração foi julgado Procedente, tendo o relator da 2<sup>a</sup> JJF apresentado os seguintes fundamentos:

*“Em relação à preliminar de nulidade argüida pelo defendant sob a alegação de que houve decadência parcial quanto ao lançamento fiscal referente ao exercício de 1997, observo que o prazo decadencial ainda não havia expirado na data da autuação, considerando que a sua contagem inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme art. 965, inciso I, do RICMS/97, que reproduz os termos constantes do art. 173, inciso I, do CTN. Assim, na data de lavratura do Auto de Infração, 17/12/2002, ainda não havia ocorrido a decadência relativamente ao exercício de 1997, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.*

*Quanto ao mérito, constata-se que o primeiro item do Auto de Infração trata da falta de proporcionalidade de mercadorias isentas e não tributáveis para utilização de crédito fiscal referente às aquisições de energia elétrica e serviços de comunicação, considerando que o autuado comercializa com mercadorias tributáveis e isentas.*

*O contribuinte não contestou os cálculos, haja vista que foi alegado nas razões de defesa que houve afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade, que tinha direito ao crédito integral do ICMS incidente sobre energia elétrica e serviços de comunicação utilizados nas áreas comerciais do estabelecimento, e também, os relativos às saídas com mercadorias isentas, considerando que são utilizados como insumos em proveito dos consumidores finais dos produtos que comercializa. Argumentou que a energia elétrica e os serviços de comunicação não se constituem em mercadorias utilizadas para revenda, e por isso, entende que não é aplicável a regra do estorno, tendo em vista que não há saída posterior de energia e dos serviços de comunicação adquiridos, não se confundindo com mercadorias cujas saídas são isentas. Assim, o defendant alegou que é legítima a utilização dos créditos referentes às aquisições de energia elétrica e aos serviços de comunicação.*

*O regime jurídico do ICMS está consignado no art. 155 da Constituição Federal, não existindo dúvida quanto ao fato de que o ICMS é um imposto não cumulativo, e por isso, deve-se abater do que for devido em cada operação o montante cobrado nas operações anteriores, ou seja, deve-se compensar o imposto debitado, relativo a cada operação realizada pelo contribuinte, com o tributo referente às mercadorias entradas ou adquiridas ou serviços tomados. Assim, o débito fiscal se refere aos valores do imposto devido pelo contribuinte em decorrência das operações de saídas por ele realizadas; e o crédito fiscal corresponde ao imposto relativo às entradas, considerado para compensação na apuração do valor a ser recolhido.*

*De acordo com o inciso II, do § 2º, do mencionado art. 155 da Constituição Federal, não será objeto de crédito fiscal para compensação com o imposto devido nas operações ou prestações seguintes, em caso de isenção ou não incidência. Assim, acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores, se uma operação é isenta, ou se o fato configura uma situação de não incidência do imposto.*

*Do mesmo modo, no RICMS/96, aprovado pelo Decreto nº 5.444/96 bem como no RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, está previsto o reconhecimento do direito do contribuinte utilizar crédito para efeito de compensação do débito do imposto, chegando-se à conclusão de que o uso do crédito fiscal depende de serem cumpridas regras estabelecidas na legislação, conforme exemplos a seguir:*

- *o crédito estar expressamente disposto na legislação;*
- *o tributo estar destacado em documento fiscal idôneo emitido por contribuinte em situação regular;*
- *a alíquota aplicada ser adequada com a legislação;*
- *as operações subsequentes serem tributadas.*

*Ao adquirir a mercadoria e creditar-se do imposto destacado no documento fiscal, o contribuinte deve ter certeza quanto a legitimidade do crédito utilizado, e na hipótese de ocorrer qualquer impossibilidade de utilização do crédito, o mesmo deve ser estornado.*

*Conforme estabelecido no art. 29 da Lei nº 7.014/96, somente a partir de 01/11/96, é que foi permitido aos contribuintes do ICMS o direito ao uso do crédito fiscal, do valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica consumida e aos serviços de comunicação tomados, desde que as operações e prestações subsequentes sejam tributadas.*

*Assim, a legislação estabelece que, se algumas operações forem isentas e outras forem tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto. (art. 93, §§ 1º e 9º do RICMS/96 e art. 93, § 1º, inciso II do*

*RICMS/97). Por isso há necessidade de estorno ou anulação do crédito relativo à entradas ou aquisições de mercadorias e serviços tomados, de forma proporcional, conforme previsto no art. 100, § 1º do RICMS/96 e 97.*

*Entendo que é subsistente a exigência do imposto apurado no período fiscalizado, haja vista que está caracterizado nos autos o cometimento da infração apontada, e não foram apresentados pelo defensor elementos para elidir a autuação fiscal, que está embasada legislação em vigor.*

*Quanto ao item 2, de acordo com as razões de defesa apresentada pelo autuado, não houve qualquer impugnação, haja vista que foi anexada aos autos xerocópia do DAE correspondente ao recolhimento do imposto exigido. Assim, considero procedente o item não impugnado, tendo em vista que não existe controvérsia, sendo acatados pelo autuado, ressaltando-se que, a falta de escrituração constitui irregularidade punível com multa de 10% do valor comercial da mercadoria sujeita a tributação, conforme art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, haja vista que restou provado o cometimento das infrações apontadas nos autos”.*

Inconformado o autuado apresenta Recurso Voluntário onde questiona Decisão apenas do item 1 e repete a preliminar de decadência já suscitada na defesa.

Afirma o recorrente ser Improcedente a exigência fiscal em virtude da decadência do tributo.

Diz que a Decisão recorrida merece ser revista por ser legítimo o seu direito ao crédito do imposto em virtude do princípio da não cumulatividade previsto no art.155, § 2º , inciso I da Constituição Federal, pois tanto a energia elétrica quanto os serviços de comunicação foram adquiridos pelo recorrente para o exercício regular de sua atividade de venda de mercadorias, constituindo verdadeiro insumo, o que implica na necessidade do aproveitamento dos créditos do imposto pago quando da aquisição das mercadorias.

Que somente no dia 11/12/2002 foi cientificada do Auto de Infração estando, portanto, decadente o imposto incidente sobre as operações realizadas no período anterior a 11/12/1997, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, haja vista já terem se passado mais de 5 anos entre as datas e a constituição do crédito tributário por meio da lavratura do Auto de Infração em questão.

Quanto à previsão contida no art. 173, inciso I do CTN afirma que esta não se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação como é o caso do ICMS, fato reconhecido pela jurisprudência do STJ, pelo TIT de São Paulo bem como pelo Primeiro Conselho de Contribuinte. Transcreve algumas decisões.

Quanto ao mérito assevera que por ser uma empresa que atua no comércio atacadista utiliza energia elétrica e serviços de comunicação no desempenho de suas atividades sendo a energia elétrica essencial pois além de ser utilizada na conservação dos seus produtos, na fabricação de pães e biscoitos é indispensável na área de vendas.

O princípio da não cumulatividade está previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal estando o contribuinte obrigado a recolher apenas a diferença entre os créditos e os débitos, sendo o direito ao crédito exercitável mesmo que o contribuinte dê saída de mercadoria por valor inferior ao da entrada,pois o direito ao crédito é independente e autônomo em relação às operações anteriores e as posteriores, uma vez que o princípio da não cumulatividade consagra-se no momento da escrituração dos débitos e créditos do referido imposto e impedir o creditamento equivale a negar a existência do princípio da não cumulatividade, uma vez que o recorrente teria de recolher o ICMS já pago na operação anterior.

Que a Constituição Federal é expressa em determinar as hipóteses de exceção ao princípio da não cumulatividade do ICMS que são os casos de isenção ou não incidência, não havendo restrição quanto a aplicação do princípio ao uso de energia elétrica e dos serviços de comunicação e que a limitação somente pode ser considerada quando ocorre a aquisição de produtos para posterior revenda sujeitos a isenção ou a não incidência do tributo, vedação que não se aplica a energia elétrica e aos serviços de comunicação uma vez que estes são utilizados no estabelecimento e compõem o custo das mercadorias vendidas.

Deve ser ressaltado que o fato da energia elétrica e dos serviços de comunicação não serem revendidos não justifica o estorno proporcional pretendido pela fiscalização uma vez que a Constituição Federal jamais fez a distinção pretendida pela Sefaz.

Acrescenta que a exigência fiscal contraria o disposto no Ajuste SINIEF nº 19/89 celebrado entre o Sr. Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda dos Estados que criou o código 1.43 referente à compra de energia elétrica para consumo no comércio.

Assevera que sendo o regime do ICMS correspondente a créditos financeiros, a totalidade dos créditos adquiridos com a entrada de insumos implica em abatimento com o imposto a ser pago pelas saídas das mercadorias e somente na hipótese de isenção ou não incidência é que os créditos decorrentes da entrada dessas mercadorias devem ser estornados.

O art.33 da Lei Complementar nº 87/96 ratificou o direito ao crédito sobre a energia elétrica, não fazendo distinção entre a energia utilizada para fins industriais ou comerciais, dispositivo este que seria até dispensável não fosse a resistência demonstrada pelos Estados em aceitar o aproveitamento de créditos do ICMS sobre energia.

Afirma o recorrente que a jurisprudência acompanha o seu entendimento e caso não lhe seja permitido creditar-se do valor do ICMS sobre a energia elétrica e os serviços de comunicação consumidos ocorrerá violação ao princípio da não cumulatividade.

Em Parecer a PROFAZ opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário por considerar descabido o argumento recursal de decadência uma vez que a matéria está acobertada pela Lei nº 3.956/81 – COTEB, que tem guarida no art.173, inciso I do CTN.

Quanto ao mérito entende que a Constituição Federal deixa bastante claro que nas operações com isenção e não incidência, os créditos das operações anteriores devem ser anulados, regra que não foi observada pelo autuado.

## VOTO

Neste Recurso Voluntário inicialmente vamos analisar a preliminar de decadência levantada pelo recorrente.

Afirma o recorrente que foi intimado da lavratura do presente Auto de Infração em 11/12/2002 e que portanto, os créditos reclamados que são anteriores a 11/12/1997 estariam decadentes de acordo com a previsão do art.150, § 4º do CTN que assim afirma:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

**§ 4º** *Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

O julgador de primeira instância tomou como base para contagem da decadência o art.173, inciso I do CTN onde existe a seguinte previsão:

**“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:**

**I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”**

Ao analisar os dois dispositivos do CTN percebemos que, embora o ICMS seja um imposto por homologação e o art.150 seja aplicável a tais impostos, o § 4º é bastante claro ao prevê que a homologação dar-se-á contados cinco anos da data de ocorrência do fato gerador se a lei não fixar prazo e somente na hipótese de não fixação de prazo é que se considera homologado e extinto o crédito, salvo se comprovada a hipótese de dolo, fraude ou simulação.

O prazo aludido no § 4º do art.150 se refere apenas ao ato de homologação, que pressupõe, evidentemente, ter o contribuinte efetuado o pagamento ou a declaração dos fatos alcançados pela incidência do tributo

Já o art. 173, inciso I, prevê que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos considerando que a sua contagem inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Esta regra também é prevista no COTEB, art.107-A, inciso I, portanto, existe a fixação de prazo por lei estadual.

Desta forma, os créditos só estariam decaídos no dia 01/01/2003, motivo pelo qual concordo com a Decisão de 1ª instância quanto à preliminar de decadência.

No mérito o recorrente afirma possuir direito à utilização dos créditos referentes à energia elétrica e aos serviços de comunicação com base no princípio constitucional da não cumulatividade.

Na realidade o que está a se reclamar na presente autuação não é a simples utilização indevida de créditos referente à energia elétrica e aos serviços de comunicação, até mesmo porque o contribuinte está correto ao afirmar que possui direito a utilizar-se de tais créditos sob pena de ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade. O que se autuou foi o fato do contribuinte não ter efetuado a proporcionalidade das saídas isentas para utilização do crédito fiscal referente à energia elétrica e comunicação, na comercialização de mercadorias com saídas tributadas.

Ocorre que, a exigência do estorno do crédito fiscal proporcional às saídas não tributadas está em perfeita harmonia com a Constituição Federal, vejamos:

- a) o artigo 155, § 2º, II, “a”, da Constituição Federal prevê que a isenção acarretará a anulação do crédito fiscal referente às operações anteriores;
- b) o artigo 20, § 3º, da Lei Complementar nº 87/96 veda a utilização de crédito fiscal referente à mercadoria ou serviço tomado, quando a saída subsequente for isenta;

- c) o art. 30, I, da Lei nº 7014/96 dispõe que deverá ser estornado o crédito fiscal apropriado relativo à entrada ou serviço tomado quando a saída for isenta;
- d) o art. 100, § 1º, do RICMS-BA/97 prevê que quando algumas das operações subsequentes forem tributadas e outras isentas, o contribuinte deverá estornar o crédito fiscal de forma proporcional às saídas isentas ou não tributadas.

Dessa forma, a legislação tributária estadual, de acordo com o sistema tributário nacional, condiciona a utilização dos créditos fiscais à proporcionalidade das saídas tributadas, o que exigiu do contribuinte a realização de estorno da parcela correspondente às saídas isentas e/ou não tributadas, conforme previsto no art. 100, § 1º, do RICMS/97.

Pelo exposto, concordo com o Parecer exarado pela representante da PROFAZ e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário devendo ser mantido na íntegra o Acórdão recorrido.

## 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 207494.0045/02-2, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$61.665,90**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, além da multa no valor de **R\$13.154,04**, atualizado monetariamente, prevista no art. 42, IX, da lei retromencionada, devendo ser homologado o valor comprovadamente pago.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de maio de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

VERBENA MATOS DE ARAÚJO - RELATORA

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