

**PROCESSO** - A. I. Nº 279461.0002/05-1  
**RECORRENTE** - LOJAS AMERICANAS S/A  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JF nº 0357-03/05  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/METRO  
**INTERNET** - 03/03/2006

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

**ACÓRDÃO CJP Nº 0053-12/06**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA COM IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. É vedada, pela legislação, a utilização do crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. **b)** ENERGIA ELÉTRICA. Os valores objeto dos créditos utilizados pelo sujeito passivo se referem a despesas de condomínio, correspondente à energia elétrica consumida na central de refrigeração do Shopping Center, e não, consumo de energia elétrica do estabelecimento, estando em desacordo com o estabelecido na legislação. Infrações caracterizadas. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 04/04/2005, para exigir o ICMS no valor de R\$483.827,33, acrescido da multa de 60%, além da multa de R\$9.753,34 por descumprimento de obrigação acessória, em decorrência de:

1. Utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por antecipação – R\$257.017,02;
2. Utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias (2003) – R\$190.707,40;
3. Utilização indevida de crédito fiscal referente a lançamentos de documentos fiscais em duplicidade – R\$7.346,87;
4. Entradas, no estabelecimento, de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal (notas fiscais coletadas no CFAMT, com cópia para o contribuinte) – multa de R\$103,26;
5. Falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições, por transferência, de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos Anexos 69 e 88 – R\$28.756,04;
6. Entradas, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal (notas fiscais coletadas no CFAMT, com cópia para o contribuinte) – multa de R\$9.650,08.

O autuado apresentou defesa por meio de advogado (fls. 314 a 334), inicialmente observando que a impugnação é tempestiva, é uma empresa que atua no comércio varejista e um dos princípios que norteiam a sua atividade é o de sempre honrar suas obrigações e compromissos, inclusive para com as Fazendas Federal, Estadual e Municipal.

Relativamente à infração 1, alega que, diferentemente do que foi afirmado pela autuante, o crédito glosado não se refere ao aproveitamento direto do ICMS-ST destacado nas notas fiscais de

entradas dos produtos adquiridos sujeitos à substituição tributária, mas originou-se *“de um minucioso trabalho de levantamento promovido pela Impugnante através do qual restou apurado, com precisão, o ICMS-ST por ela pago a mais em razão de a base de cálculo presumida nas operações de aquisição de mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária ter sido superior ao preço efetivamente praticado quando da venda deste produto ao consumidor final, fato que por si só autoriza o ressarcimento”*.

Acrescenta que *“procedeu ao lançamento dos valores pagos a mais na rubrica de ‘outros créditos’ do Livro Registro de Apuração do ICMS – LRA”* e, para comprovar a legitimidade do crédito fiscal utilizado está juntando aos autos todos os demonstrativos de consolidação dos valores creditados referentes ao período fiscalizado, nos quais encontram-se relacionadas todas as notas fiscais de entradas das mercadorias e os respectivos registros de venda, demonstrando-se, assim, a diferença entre o valor da base de cálculo determinada para a substituição tributária e o valor efetivo de saídas das mercadorias (Anexos I a XVII).

Argumenta que o artigo 150, § 7º, da Constituição Federal (introduzido pela Emenda Constitucional nº 03/93) permite ao legislador ordinário, no caso dos tributos plurifásicos (por exemplo, o ICMS), que o sujeito passivo da obrigação tributária seja responsável pelo recolhimento do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, sendo-lhe assegurada a imediata restituição dos valores pagos a maior, caso não se realize o fato gerador presumido, *“bem como na hipótese em que a operação final possui valor menor ao que serviu de base de cálculo para a retenção do imposto”*. Entende que *“o contribuinte substituído, que arcou com o ônus tributário, tem o direito de ser restituído dos valores recolhidos a maior, face ao regime da substituição tributária”*.

Ressalta que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou, em diversas oportunidades, sobre o assunto, posicionando-se no sentido de ser possível a restituição do ICMS, quando apurada diferença entre a base de cálculo do imposto e o preço real de venda das mercadorias, conforme a Decisão que transcreve.

Alega que a vedação ao seu direito ao ressarcimento é uma afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS, como destaca o Professor Sacha Calmon de Navarro Coelho in *“Temas de Direito Tributário”*, págs. 80/81, Editora Del Rey, e a Decisão do Supremo Tribunal Federal que traz à colação.

Aduz que o Fisco baiano, ao considerar que o tributo antecipado é definitivo no regime de substituição tributária, negando o direito ao crédito relativo aos valores recolhidos (retidos) a maior, promove uma indevida elevação no encargo tributário suportado pelos contribuintes, em total descompasso com sua capacidade contributiva, configurando um verdadeiro confisco.

Destaca, ainda, que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em Parecer proferido em resposta a consulta formulada pela Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE/ICMS, por deliberação da 86ª Reunião Ordinária do Conselho de Política Fazendária – CONFAZ, relativamente à interpretação do artigo 150, § 7º, da Carta Magna, pronunciou-se no sentido de que *“qualquer contribuinte que realize pagamento de tributo em valor superior ao efetivamente devido, seja qual for a modalidade de recolhimento, tem direito à restituição”*.

Por fim, diz que *“é INACEITÁVEL não permitir ao contribuinte substituído o ressarcimento do imposto pago (retido) a maior, a partir do momento da venda efetiva da mercadoria ao consumidor final, quando ele, e somente ele (o substituído), conhece o preço real de venda praticado”*, restando claro que deve ser declarada a improcedência da autuação.

Quanto à infração 2, alega que, em que pese a vedação da Lei Complementar nº 102/00, relativa ao aproveitamento do ICMS nas aquisições de energia elétrica utilizada na comercialização de mercadorias, é fato incontestado que até o mês de dezembro de 2000 era plenamente possível que todos os contribuintes, sem exceção, se aproveitassem em sua escrita fiscal dos créditos fiscais

referentes à energia elétrica devidamente consumida em seus estabelecimentos, consoante o disposto no artigo 93, inciso II, alínea “b”, do RICMS/97.

Ressalta que o crédito fiscal ora glosado foi utilizado no exercício de 2003 de forma extemporânea e se refere à energia elétrica consumida no estabelecimento no período de 01/11/96 a 31/12/00, período em que era plenamente possível o seu aproveitamento, tudo conforme o artigo 101, § 2º, do RICMS/97 que transcreve.

Chama a atenção para o fato de que ocupa uma unidade condominial de um *Shopping Center* muito conhecido na cidade, que toda a energia elétrica consumida pelo condomínio é rateada entre todos os comerciantes/lojistas ali localizados e que o aproveitamento extemporâneo do crédito fiscal ocorreu devido à falta de diligência do Condomínio do *Shopping Center* em fornecer, oportunamente, os valores e as quantidades de energia elétrica consumida em seu estabelecimento, mas argumenta que a eventual manutenção da exigência fiscal importará em verdadeira afronta ao princípio *tempus regit actum*, preceituado no artigo 144, do Código Tributário Nacional: “*O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada*”.

Em relação à infração 5, afirma que “*os institutos da substituição tributária e da antecipação tributária foram ‘legitimados’ no ordenamento jurídico pátrio com a Promulgação da Emenda Constitucional nº 03/93, e têm como principal objetivo o de facilitar a fiscalização dos tributos ditos plurifásicos, como o ICMS, concentrando num determinado contribuinte a tributação atinente a toda a cadeia produtiva*” e, nesse sentido, diz que é cristalina a lição do Professor Hugo de Brito Machado in “*O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS*”, Revista Dialética de Direito Tributário vol 87 pág. 55, a qual transcreve, de que “*a exigência da antecipação do ICMS é inconstitucional porque afronta um dos mais elementares direitos individuais, qual seja, o de não submeter a qualquer efeito de incidência de norma jurídica antecipadamente*”.

Argumenta que, “*ao admitir-se a cobrança de um imposto, no caso o ICMS, em face de um fato gerador futuro é submeter o contribuinte ao efeito da incidência de uma norma de tributação sobre um fato que ainda não ocorreu*” e, “*nesse sentido, a exigência antecipada do ICMS por ocasião da entrada da mercadoria no Estado da Bahia deve ser desconsiderada por violar o princípio da tipicidade tributária não merecendo prosperar*”.

Acrescenta que, mesmo que se entendesse pela legalidade e constitucionalidade da antecipação do imposto por ocasião da entrada das mercadorias no território baiano, “*diante da ausência do seu recolhimento antecipado, o referido imposto seria efetivamente recolhido por ocasião da saída do estabelecimento do contribuinte, o que inviabiliza a sua exigência no presente Auto de Infração*”.

Salienta, por fim, que grande parte das mercadorias entradas em seu estabelecimento foram provenientes de transferências de filiais que mantém em outras unidades da Federação, sendo certo que inúmeras vezes o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou pela não incidência do ICMS nessas operações, o que resultou na Súmula 166: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Em referência às infrações 4 e 6, aduz que “*em que pese a impugnante ter descumprido a norma imperativa constante do art. 322 do RICMS/97 por não ter escriturado no LRE algumas notas fiscais de entrada de mercadoria, pode-se bem concluir que tal conduta em momento algum propiciou qualquer prejuízo ao erário estadual*”.

Alega que a exigência prevista no dispositivo acima mencionado traduz obrigação acessória e existe com o único fim de assegurar o cumprimento da obrigação principal e entende que, se o recolhimento do imposto foi realizado, não há motivos para ser apenado. Observa, ainda, que, ao

não escriturar as notas fiscais de entrada deixou de aproveitar os créditos fiscais correspondentes, recolhendo, por via de consequência, imposto maior que o efetivamente devido.

Finalmente, protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito e requer a Improcedência do Auto de Infração.

A autuante, em sua informação fiscal (fls. 2673 a 2679), inicialmente aduz, quanto à infração 1, que o contribuinte somente impugnou parte da autuação, no valor de R\$212.057,31, referente:

- a) à Planilha 1, no mês de dezembro de 2000, no montante de R\$18.706,90 (fl. 38);
- b) à Planilha 2, no mês de setembro de 2001 (R\$62.408,13) e no mês de dezembro de 2001 (R\$130.942,28), conforme o documento acostado à fl. 39.

Quanto aos argumentos defensivos, alega que o próprio contribuinte confessou a infringência ao parágrafo único do artigo 9º da Lei nº 7.014/96 que determina que, ocorrida a substituição ou a antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação do ICMS não cabendo complementação de imposto ou a restituição de importância eventualmente paga a mais, no caso de o valor da operação ser superior ou inferior ao valor adotado como base de cálculo, a não ser que, no imposto por antecipação, tenha havido erro ou outra circunstância que exija correção.

Ressalta que esse assunto já foi debatido pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN nº 1851-4, proposta pela Confederação Nacional do Comércio contra a Cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, decidindo pelo seu não provimento acolhendo a tese de que somente ocorrerá a restituição quando houver desfazimento do negócio, o que não é o caso.

Relativamente ao Parecer emitido pela Procuradoria da Fazenda Nacional, afirma que o autuado transcreveu apenas parte de seu conteúdo levando a uma conclusão diversa daquela exarada, que foi pela não restituição do imposto na situação em tela. Reproduz os itens 17, 18 e 19 do Parecer, da seguinte forma:

*17. Base de cálculo é matéria sob reserva de lei complementar, a teor do que dispõe o art. 146, § 3º, III, a, da Carta Constitucional de 1988. Esta matéria está agora regulada pelo art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, cujo inciso II, combinado com o § 4º desse artigo, estabelece as regras para determinação da base de cálculo, no caso de substituição tributária. O fato gerador do imposto ocorreu em sua plenitude e o imposto pago de acordo com essas regras é plena e legalmente devido e, portanto, não enseja qualquer pleito de repetição de indébito. Somente se poderia falar em pagamento a maior, portanto, indevido, se o pagamento, por parte do contribuinte substituto, tivesse sido efetuado sobre valor superior ao da base de cálculo estabelecida na lei.*

*18. Quando da instituição das salvaguardas, tanto na Constituição, quanto na Lei Complementar, tratou-se de fato gerador não ocorrido, hipótese da restituição, e nunca da repetição com relação a valor inferior ao estabelecido para base de cálculo, já que esta é determinada pela lei. Nesse mister o legislador constitucional e o da respectiva lei complementar foram perfeitos. Também é necessário ajuntar que, embora a fixação dos valores médios de comercialização tenha um certo vazo de discricionarismo, isto não implica em negar ao contribuinte o desfrute do direito ao contraditório, devendo-se prever mecanismos para que a Administração Fiscal efetue periódicas revisões nas pautas e mesmo nas estimativas, de forma a aproximá-las, o mais possível, da verdade econômica.*

*19. Assim, somos levados a concluir, em resposta ao questionamento da COTEPE, que:*

- a) cabe restituição preferencial e imediata do imposto pago, quando o fato gerador presumido não vier a se realizar, devendo ser adotada sistemática que contemple a hipótese, nos termos do que determina o art. 10 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996;*

*b) qualquer contribuinte que realize pagamento de tributo em valor superior ao efetivamente devido, seja qual seja a modalidade de recolhimento, tem direito à restituição, de acordo com o art. 165 do CTN, hipótese que, na substituição tributária, somente compreende o pagamento a maior do ICMS devido, pela aplicação da alíquota cabível sobre valor superior à base de cálculo estabelecida em lei, ou pelo uso de alíquota superior à aplicável.*

Prossegue dizendo que, em relação ao valor de R\$44.959,21, o contribuinte não se manifestou, implicando o seu reconhecimento tácito, e se refere à utilização indevida de créditos fiscais oriundos de aquisições de mercadorias sem o destaque do imposto nas notas fiscais, os quais foram lançados como outros créditos e estornos de débitos e estão detalhados nas Planilhas 1, 2, 7 e 8 (fls. 38, 39, 47 a 89 e 90). Mantém a autuação em sua integralidade.

Relativamente à infração 2, explica que a autuação foi motivada pela falta de documento fiscal idôneo que acobertasse o uso do crédito e que, pelos termos da impugnação, se refere ao valor do condomínio pago ao Shopping Center onde a empresa encontra-se instalada. Diz que o Shopping Center “*tão somente informa o valor do condomínio de maneira discriminada, para que os seus usuários (condôminos) tenham esclarecimento do custo mensal apurado*”.

Destaca que o autuado descumpriu a obrigação acessória prevista nos artigos 100 e 101, do RICMS/97, ao lançar extemporaneamente crédito fiscal sem fazer nenhuma menção ao fato e usando o CFOP 1253, conforme se verifica do livro fiscal acostado às fls. 136 a 142. Pede a procedência da autuação.

Referente à infração 3, observa que não foi contestada pelo autuado e se encontra demonstrada na Planilha 5 (fls. 34, 35, 42 e 43) bem como nas fotocópias do livro Registro de Entradas acostadas às fls. 12 e 13 do PAF.

Quanto à infração 5, alega que os contribuintes não podem escolher a forma de apuração do ICMS e, portanto, devem obedecer ao determinado pela legislação. Relativamente à Súmula 166 do Supremo Tribunal Federal diz que não se aplica ao caso haja vista que o autuado atua no ramo varejista e não se insere numa das hipóteses de dispensa do pagamento do imposto por antecipação, previstas no artigo 355, do RICMS/97.

Em relação às infrações 4 e 6, observa que o próprio autuado reconheceu a irregularidade e que, de acordo com o § 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, “*a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*”.

Finalmente, pede a Procedência do Auto de Infração.

Intimado a se manifestar sobre a informação fiscal (fls. 2680 e 2681), o autuado apresentou novo pronunciamento (fls. 2683 a 2690) repetindo, em sua quase integralidade, a peça defensiva inicial.

Acrescentou, em relação à infração 1, que não podem prosperar as alegações da autuante, pois a Constituição Federal, em seu artigo 150, § 7º, permite ao legislador ordinário, no caso dos tributos plurifásicos (por exemplo, o ICMS), que o sujeito passivo da obrigação tributária seja responsável pelo recolhimento do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, sendo-lhe assegurada a imediata restituição dos valores pagos a maior, caso não se realize o fato gerador presumido.

Aduz que tanto isso é verdade que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento das ADIN's nºs 2.675 e 2.777, já tem o voto favorável de dois Ministros (Carlos Velloso e Cezar Peluso) para admitir a inconstitucionalidade da vedação ao ressarcimento do ICMS na hipótese de a operação mercantil realizar-se em valor inferior àquele presumido (vide informativos 331 e 332 do STF) e, caso tal entendimento se confirme no futuro, restará revisto e prejudicado o

julgamento proferido na ADIN nº 1.851-4 e que serve de base a toda a argumentação do preposto fiscal.

Quanto à infração 2, reiterou a afirmação de que os créditos são referentes ao período até dezembro de 2000 quando era admitida a sua utilização; que a energia elétrica consumida no *Shopping Center* é rateada entre os condôminos; que o ICMS é um tributo indireto, sendo parte integrante e indissociável do preço do bem adquirido, e, dessa forma, *“pago o preço descrito, pago está o ICMS, o que por si só legitima o seu aproveitamento, independentemente da existência de documento fiscal que o suporte, sendo que a manutenção da exigência fiscal se revelará em verdadeira afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade”*.

Em referência à infração 5, repetiu a argumentação de inconstitucionalidade da antecipação tributária e alega que grande parte das mercadorias é oriunda de transferências de outros estabelecimentos do grupo econômico, não podendo ser cobrado o imposto por não haver diferença quanto à natureza da atividade praticada por ele, se atacadista ou varejista.

Relativamente às infrações 4 e 6, repete que a obrigação acessória de escriturar as notas fiscais de entradas existe com o único propósito de assegurar o cumprimento da obrigação principal (pagamento do imposto) e como tal obrigação foi satisfeita, não há como se aplicar a penalidade, já que não houve prejuízo para o Estado. Lembra, ainda, que ao deixar de escriturar os documentos fiscais, deixou de aproveitar os créditos fiscais e ainda recolheu ICMS maior que o devido. Pede, mais uma, vez a improcedência do lançamento.

Esta 3ª JJF, em face da controvérsia e considerando os documentos apresentados pelo autuado, converteu o presente processo em diligência (fl. 2694 e 2695) para a autuante intimar o contribuinte a apresentar os originais dos livros fiscais e das notas fiscais de consumo de energia elétrica, e, à vista da documentação apresentada e outros documentos, prestar os esclarecimentos solicitados nos itens “a” a “h” (fl. 2695). Foi solicitado, também, para ser feito o levantamento fiscal, apresentando uma planilha discriminativa para cada mês de utilização dos créditos fiscais, relacionando-os com o período de janeiro de 1998 a dezembro de 2000, e caso haja alteração, refazer o demonstrativo de débito.

Em atendimento, a autuante prestou nova informação fiscal à fl. 2743, esclarecendo que procedeu ao exame dos livros e documentos originais já apreciados anteriormente, inclusive os acostados às fls. 357 a 385, e todos estão em conformidade com os originais. Em relação aos questionamentos constantes dos itens “a” a “h” (fl. 2.695), apresentou os seguintes esclarecimentos:

- a) que o contribuinte paga à Administradora do Shopping Center Iguatemi por meio de Notas de Débito ou Recibos, nos quais estão consignadas várias parcelas de consumo, inclusive energia elétrica. Assim, calculou o imposto sobre a cota de energia elétrica que lhe era cobrada e lançou o crédito nos meses de março, abril, maio e dezembro de 2003. Diz que não consta destaque de ICMS nesses documentos, e não poderia constar, porque não são documentos fiscais, haja vista que são emitidos pela Administradora do Shopping;
- b) os documentos apresentados para respaldar o crédito fiscal não especificam o consumo;
- c) foi perguntado, se os montantes de consumo de energia elétrica cobrados do sujeito passivo pelo Shopping Center Iguatemi estão respaldados em notas fiscais de consumo emitidas pela Coelba. A autuante disse que não. Estão respaldados em “recibos” ou “Notas de Débitos”, e os documentos acostados ao processo não constam a forma de rateio;
- d) diz que o Condomínio não era contribuinte do ICMS, por isso, não podia utilizar quaisquer créditos fiscais;
- e) perguntado, se os valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS em março, abril, maio e dezembro de 2003, realmente se referem a créditos fiscais oriundos do consumo de

energia elétrica, a autuante informa que não, salientando que *“inexiste crédito fiscal se o mesmo não estiver destacado em documento fiscal idôneo, emitido por contribuinte em situação cadastral regular. Os documentos em que o contribuinte respalda não possuem tais requisitos”*;

- f) diz, ainda, que os valores foram lançados pelo sujeito passivo no exercício de 2003, e mesmo se referindo ao exercício de 1998, não houve decadência, considerando a data de lançamento;
- g) por fim, a autuante assegura que não há qualquer alteração no cálculo do imposto exigido.

Intimado da informação fiscal, o autuado apresentou nova manifestação (fls. 2746 a 2750), aduzindo que a energia elétrica consumida pelo estabelecimento é medida de forma individualizada, de forma que as contas de energia elétrica são emitidas em seu próprio nome (fls. 2699 a 2742).

Como o Shopping dispõe de sistema de refrigeração central, a energia elétrica consumida no resfriamento da água utilizada no funcionamento dos aparelhos de ar condicionado, e tal despesa é rateada mensalmente entre as lojas, cujo pagamento ocorre juntamente com as demais despesas. Salienta que no período de novembro de 1996 a dezembro de 2000, o creditamento do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica era permitido, independente do ramo de atividade do contribuinte. Disse que procedeu ao levantamento dos créditos não apropriados no período de janeiro de 1998 a dezembro de 2000, relativamente à energia elétrica consumida na central de refrigeração, no montante de R\$190.707,40, tendo se apropriado desse crédito nos meses de março, abril, maio e dezembro de 2003. Informa que, de posse do montante do ICMS não creditado, a empresa procedeu à emissão de Nota Fiscal de Entrada, consignando o valor da energia elétrica a ela repassado, o que permitiu fazer o lançamento no livro Registro de Entradas, com o crédito do valor do ICMS correspondente. Por isso, contesta a informação da autuante de que os créditos apropriados não foram fundamentados em documentos fiscais. Menciona o entendimento do Estado de São Paulo quanto a esta questão, conforme estudo publicado no site da Secretaria da Fazenda daquele Estado. Por fim, argumenta que, mesmo que a cobrança da despesa de energia elétrica tenha se dado em nome do Shopping Center Iguatemi, é inquestionável o direito ao aproveitamento do imposto referente à parcela que foi consumida pelo estabelecimento. Pede a total improcedência do Auto de Infração em lide.

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

*“Inicialmente rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo, apurados consoante levantamentos e documentos acostados aos autos.*

*A primeira infração se refere a crédito fiscal utilizado indevidamente, correspondente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação, conforme demonstrativo de fl. 90, referente aos exercícios de 2000 a 2003.*

*O autuado alegou em sua defesa que o crédito fiscal em questão, originou-se de um minucioso trabalho de levantamento através do qual restou apurado, com precisão, o ICMS-ST a mais em razão de a base de cálculo presumida nas operações de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária ter sido superior ao preço efetivamente praticado quando da venda do produto ao consumidor final, por isso, entende que esse fato autoriza o ressarcimento, por ele pretendido.*

*O defendente afirma que “procedeu ao lançamento dos valores pagos a mais na rubrica de ‘outros créditos’ do Livro Registro de Apuração do ICMS” e, para comprovar a legitimidade do crédito fiscal utilizado anexou aos autos todos os demonstrativos de consolidação dos valores creditados referentes ao período fiscalizado.*

*De acordo com os demonstrativos e documentos fiscais acostados aos autos pelo defendente, constato que estão consignadas nos mencionados documentos fiscais, mercadorias sujeitas ao Regime da Substituição Tributária. Assim, tendo sido efetuado o pagamento do ICMS-ST, é vedada, pela legislação, a utilização do crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, conforme previsto no art. 97, inciso IV, alínea “b”, do RICMS/97, que transcrevo a seguir:*

*“Art. 97. É vedado 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:*

*IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:*

*a)*

*b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas ( arts. 356 e 359);”*

*Ademais, a legislação estabelece que, ocorrido o pagamento do ICMS-ST, fica encerrada a fase de tributação do imposto sobre as mercadorias, consoante o previsto no art. 356, do RICMS/97, abaixo transcrito:*

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

*Quanto à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, a LC 87/96 estabelece:*

*“Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.*

*§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.*

*§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo Decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.”*

*A regra acima reproduzida também se encontra na Lei 7.014/96, consoante o art. 12, combinado com o art. 33, a seguir:*

*“Art. 12. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, se o fato gerador presumido não chegar a se realizar, observado o disposto no art. 33.*

*Art. 33. Serão restituídas, no todo ou em parte, as quantias relativas ao imposto e multas cobradas ou recolhidas indevidamente, consoante a forma estabelecida em regulamento, observados os prazos de prescrição e decadência.*

*(...)*



*§ 5º É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar, observadas as regras dos parágrafos anteriores.”*

*De acordo com a legislação acima reproduzida, a legislação assegura ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, quando o fato gerador presumido não se realizar, devendo o contribuinte formular pedido de restituição, o que não ocorreu no presente caso.*

*Dessa forma, entendo que não assiste razão ao autuado em relação aos cálculos efetuados, visando comparar a base de cálculo da Substituição Tributária com o valor da operação realizada com a mercadoria, para se ressarcir de imposto pago por força da substituição tributária. Portanto, é subsistente a exigência do imposto, haja vista que está comprovada nos autos, que houve utilização indevida do crédito fiscal, nos valores apurados no levantamento fiscal.*

*Infração 02: trata da utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias, sendo alegado pelo contribuinte que o crédito fiscal ora glosado foi utilizado no exercício de 2003, de forma extemporânea, e se refere à energia elétrica consumida no estabelecimento no período de 01/11/96 a 31/12/00, período em que era plenamente possível o seu aproveitamento, tudo conforme o artigo 101, § 2º, do RICMS/97.*

*O sujeito passivo argumenta que ocupa uma unidade condominial de um Shopping Center e que toda a energia elétrica consumida pelo condomínio é rateada entre todos os comerciantes/lojistas ali localizados e que o aproveitamento extemporâneo do crédito fiscal ocorreu devido à falta de diligência do Condomínio do Shopping Center em fornecer, oportunamente, os valores e as quantidades de energia elétrica consumida em seu estabelecimento.*

*A autuante informa que o valor do condomínio é pago ao Shopping Center onde a empresa encontra-se instalada, e o Shopping Center “tão somente informa o valor do condomínio de maneira discriminada, para que os seus usuários (condôminos) tenham esclarecimento do custo mensal apurado”. Além disso, a autuante ressalta que o sujeito passivo descumpriu a obrigação acessória prevista nos artigos 100 e 101, do RICMS/97, ao lançar extemporaneamente crédito fiscal sem fazer nenhuma menção ao fato e usando o CFOP 1253, conforme o livro fiscal acostado às fls. 136 a 142.*

*Observe que não há dúvida quanto ao fato de que o ICMS é um imposto não cumulativo, e por isso, 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 RICMS/97, está previsto o reconhecimento do direito de o 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.

No caso em exame, o autuado informou que procedeu ao levantamento dos créditos não apropriados no período de janeiro de 1998 a dezembro de 2000, relativamente à energia elétrica consumida na central de refrigeração do Shopping, no montante de R\$190.707,40, tendo se apropriado desse crédito nos meses de março, abril, maio e dezembro de 2003. Informa que, de posse do montante do ICMS não creditado, a empresa procedeu à emissão de Nota Fiscal de Entrada, consignando o valor da energia elétrica a ela repassada, o que permitiu fazer o lançamento no livro Registro de Entradas, com o crédito do valor do ICMS correspondente.

Verifico que o Shopping Center é um condomínio comercial, e o autuado, na condição de condômino, está obrigado a concorrer com as despesas do condomínio. Portanto, no caso da energia elétrica consumida pela central de refrigeração do Shopping caracteriza uma despesa do condomínio, e como tal, deve ser paga pelo condômino na proporção de sua fração ideal, e não, em função de consumo apurado por meio de medidor, considerando, ainda, o fato de que a energia elétrica consumida na refrigeração deve incluir a parte interna de cada loja e os corredores do Shopping.

Ademais, não está caracterizado o condomínio como fornecedor ou revendedor de energia elétrica, e não obstante ter sido emitida Nota Fiscal de Entrada pelo autuado, a energia elétrica objeto do crédito do imposto não foi adquirida do condomínio, haja vista que foi efetuado o pagamento de despesas pelo autuado na condição de condômino, incluindo a despesa de consumo de energia elétrica do de uma central de refrigeração do Shopping.

Além disso, o próprio contribuinte declara nas razões de defesa que utilizou os créditos fiscais de forma extemporânea, o que está em desacordo com o art. 101, do RICMS/97, tendo em vista que, conforme o citado dispositivo regulamentar, a escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade ou a prestação do serviço por ele tomado; ou no período em que se verificar ou configurar o direito à utilização do crédito, e no caso de crédito extemporâneo, a legislação estabelece que, efetuado o lançamento, o contribuinte deve fazer comunicação escrita à repartição fiscal, o que não ficou comprovado nos autos.

Dessa forma, entendo que não devem ser acatadas as alegações defensivas, tendo em vista que os valores objeto dos créditos utilizados pelo sujeito passivo se referem a despesas de condomínio, correspondente à energia elétrica consumida na central de refrigeração do Shopping Center, e não, consumo de energia elétrica do estabelecimento, estando em desacordo com o estabelecido na legislação. Assim, é subsistente a exigência fiscal.

*Infração 03: Utilização indevida de crédito fiscal referente a lançamentos de documentos fiscais em duplicidade.*

De acordo com as alegações defensivas, não foi impugnada esta infração. Assim, considero procedente esta exigência fiscal, tendo em vista que não existe controvérsia, sendo acatada tacitamente pelo sujeito passivo.

*A infração 04 se refere a entradas, no estabelecimento, de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, e a infração 06 entradas, no estabelecimento, de mercadorias tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal.*

Quanto às infrações 4 e 6, o defendente não contestou os cálculos, tendo sido alegado nas razões de defesa que, “em que pese a impugnante ter descumprido a norma imperativa constante do art. 322 do RICMS/97 por não ter escriturado no LRE algumas notas fiscais de entrada de mercadoria, pode-se bem concluir que tal conduta em momento algum propiciou qualquer prejuízo ao erário estadual”.

*Trata-se de exigência de multa por falta de registro na escrita fiscal do contribuinte, de notas fiscais referentes às aquisições de mercadorias sujeitas a tributação e não tributáveis, conforme demonstrativo à fl. 44 dos autos, e a legislação prevê a aplicação de multa, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, sendo 10% para mercadorias sujeitas a tributação (art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96), e 1% para as mercadorias não tributáveis (art. 42, inciso XI, da Lei 7.014/96). Entendo que ficou caracterizada a acusação fiscal, sendo devida a multa exigida.*

*Infração 05: Falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições, por transferência, de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos Anexos 69 e 88.*

*O defendente afirma que “os institutos da substituição tributária e da antecipação tributária foram ‘legitimados’ no ordenamento jurídico pátrio com a Promulgação da Emenda Constitucional nº 03/93, e têm como principal objetivo o de facilitar a fiscalização dos tributos ditos plurifásicos, como o ICMS, concentrando num determinado contribuinte a tributação atinente a toda a cadeia produtiva” Argumenta que, “ao admitir-se a cobrança de um imposto, no caso o ICMS, em face de um fato gerador futuro é submeter o contribuinte ao efeito da incidência de uma norma de tributação sobre um fato que ainda não ocorreu” e, “nesse sentido, a exigência antecipada do ICMS por ocasião da entrada da mercadoria no Estado da Bahia deve ser desconsiderada por violar o princípio da tipicidade tributária não merecendo prosperar”.*

*Quanto a esses argumentos, apresentados nas razões de defesa, observo que, consoante o art. 167, inciso I, do RPAF/99, não compete a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.*

*O defendente alega também que, mesmo se entendesse pela legalidade e constitucionalidade da antecipação do imposto por ocasião da entrada das mercadorias no território baiano, “diante da ausência do seu recolhimento antecipado, o referido imposto seria efetivamente recolhido por ocasião da saída do estabelecimento do contribuinte, o que inviabiliza a sua exigência no presente Auto de Infração”. Entretanto, não foi apresentada pelo autuado qualquer comprovação quanto à alegação defensiva, ressaltando que se trata de dados vinculados à escrituração ou a documentos que devem estar na posse do autuado, cuja prova ou sua cópia poderia ter sido juntada aos autos pelo defendente. Mantida a exigência fiscal.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Em seu Recurso Voluntário o recorrente restringe-se a contestar apenas as infrações 1 e 2.

Com relação à infração 1 diz, inicialmente: “A fim de que os contribuintes recolham ICMS na proporção exata dos valores praticados nas vendas ao consumidor final, respeitando, assim, os princípios da capacidade contributiva e da não-cumulatividade do imposto, no caso do fato gerador presumido, qual seja, a venda ao consumidor final, não vier a se concretizar, ou se concretizar por preço inferior ao presumido, é assegurada (ao contribuinte substituído) **a imediata e preferencial restituição dos valores recolhidos indevidamente ou a maior, conforme prevê art. 150, § 7º da CF de 1988**, in verbis. (transcreve o artigo citado). Vale dizer, não se concretizado o fato gerador presumido, seja em face da não efetivação da operação posterior, seja em face deste não ter ocorrido em sua plenitude, como no caso em que a operação final possui valor menor do que a que serviu de base para a retenção do imposto, o contribuinte faz jus à restituição imediata e preferencial dos valores recolhidos a maior em face do regime de substituição tributária”. Transcreve, em reforço à sua tese, ensinamentos doutrinários, e decisões do STF, da 2ª Vara da Fazenda Pública de Belo Horizonte e Parecer proferido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Afirma que o Auto de Infração é totalmente improcedente, na medida em que exige ICMS com base no entendimento de que o recorrente não possui o direito de ressarcimento do imposto pago antecipadamente a maior no regime de substituição tributária, sem observar a norma do art. 150, § 7º da CF/88 e os princípios constitucionais da legalidade tributária, da não-cumulatividade do ICMS, da capacidade contributiva e da vedação do confisco. Assim, prossegue, com o reconhecimento da adequada regulamentação para a fixação presumida das margens de valor agregado do ICMS, deverá a apropriação de crédito respeitar o preço final dos produtos praticados pelo recorrente, importando em restituição, via creditamento em conta gráfica, da diferença do imposto pago a maior quando a margem presumida utilizada for maior do que o preço efetivo de venda praticado pelo recorrente.

Cor relação à infração 2, argumenta que, ao contrário do alegado pelo ilustre julgador de Primeira Instância, os créditos apropriados pelo recorrente não se referem a despesas de condomínio, mas sim à energia elétrica consumida em seu estabelecimento, relativa à refrigeração central. O direito ao aproveitamento do crédito do ICMS está vinculado ao estabelecimento que faz uso da energia elétrica, independentemente de a cobrança ter sido efetuada em nome de terceiros.

Quanto à alegação de extemporaneidade, novo argumento trazido ao processo pelo julgador, esse lançamento somente poderia haver ocorrido na peça exordial, antes, portanto, da Decisão da Primeira Instância, e não na própria Decisão, pois assim ocorrendo, estará caracterizada a supressão de instância, prejudicando o contribuinte em seu direito de defesa, tornando nula a Decisão.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, manifesta-se nos seguintes termos:

*“No tocante a questão da possibilidade de restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária em que pese ter o STF reafirmado o exame da questão vexata, por conta de ADN interposta pelo Estado de São Paulo, o entendimento atual da Corte Suprema é no sentido da impossibilidade da restituição ou complementação do ICMS-ST, no caso da base de cálculo impositiva presumida não coincidir com a base de cálculo real. O STF sedimentou sua Decisão no sentido de que a tributação oriunda do regime de substituição tributária é definitiva, tendo sua formatação final desvelada por uma opção política do legislador, levando-se em conta o signo da riqueza como balizador dos lindes do elemento quantitativo do fato gerador. Neste passo, definiu o STF que a restituição prevista constitucionalmente só será devida quando não ocorrer o fato gerador real. Assim, em face do entendimento atual do STF, opino pelo não acolhimento do argumento laborado pelo autuado na sua súplica recursal em relação a este item do AI.*

*DA LEGITIMIDADE DO APROVEITAMENTO DO ICMS NAS AQUISIÇÕES DE ENERGIA ELÉTRICA ANTERIORMENTE À VIGÊNCIA DA LC Nº 102/00.*

*No que tange a esta assertiva laborada pelo autuado e recorrente, igualmente, não merece guarida, pois, conforme se verifica do exame dos autos, não estamos diante de um consumo de energia elétrica do estabelecimento comercial, mas, sim, de consumo realizado por terceiro, no caso em apreço, a central de refrigeração do Shopping Center, cujas despesas são transferidas posteriormente aos estabelecimentos comerciais pertencentes ao condomínio comercial. Ademais, quadra sublinhar, o próprio contribuinte declara expressamente que utilizou-se de créditos de forma extemporânea, olvidando-se de fazer a comunicação escrita à repartição fiscal, como preceitua o art. 101, § 1º do RICMS. Portanto, neste ponto não há como se aceder à tese recursal.*

*CONCLUSÃO – Diante do exposto, nos termos do art. 119, § 1º do COTEB, opino pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário do autuado, devendo a presente manifestação ser encaminhada ao Colendo Conselho de Fazenda Estadual para ser submetida ao crivo desta Corte Julgadora”.*

## VOTO

Com referencia à infração 1, apesar de entender como respeitável a extensa e bem fundamentada argumentação do recorrente, é de se destacar que a Decisão da JJF apoiou-se na legislação estadual, que veda a restituição quando a aquisição das mercadorias tiver sido efetuada com pagamento de imposto por antecipação, salvo exceções que indica. Complementarmente, mesmo quando o fato gerador presumido não se realizar, estabelece a legislação procedimentos adequados à promoção do creditamento, mediante pedido formal. Este Conselho não tem competência para contrariar a legislação Estadual, limitando-se somente à sua interpretação e aplicação.

Quanto à infração 2, acompanho o entendimento da JJF e da PGE/PROFIS, pois o autuado não adquire, na condição de consumidor a energia elétrica diretamente da empresa fornecedora, mas sim, participa de rateio de um valor apropriado pelo Condomínio, que emite um recibo, sem as condições que assegurem a sua legitimidade, nos termos da legislação estadual, como por exemplo, estar o tributo destacado em documento fiscal idôneo emitido pelo contribuinte em situação regular, alíquota adequada aplicada de acordo com a legislação, destaque de ICMS, entre outras. Acrescente-se que o próprio autuado declara que utilizou os créditos de forma extemporânea, sem a devida comunicação à repartição fiscal, como preceitua o art. 101, § 1º do RICMS.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 279461.0002/05-1, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$483.827,33**, sendo R\$3.111,35 atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, II, “d” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$480.715,98, acrescido das mesmas multas, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$9.753,34**, previstas no art. 42, IX, e XI, da citada lei, com os devidos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de fevereiro de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS