



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº 032/2023**54ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 09 DE DEZEMBRO DE 2022 – 08:00****PROCESSO DE RECURSO No.: 1/294/2020****AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201918530 CGF: 06.904.517-8****RECORRENTE: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA E
CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA****RECORRIDO: AMBOS****CONSELHEIRO RELATOR: FRANCISCO ALBANIR SILVEIRA RAMOS**

EMENTA: ICMS. Crédito Indevido. Apuração da Conta Gráfica. **1. Mercadorias com imposto já retido na sistemática de carga líquida:** vedação do crédito. Inteligência dos Arts. 1º., 2º, 7º, 6º, inciso III e 8º, todos do Decreto 29.560/2008. Restou comprovado que as mercadorias estavam sujeitas à ST. **2. Crédito de energia elétrica consumida nas atividades de padaria, congêneres e açougue em supermercados e estabelecimentos similares:** Impossibilidade. Operações subsequentes sem débito do imposto. Atividades não industriais. IBGE. Jurisprudência firmada. Fundamentação legal: Arts. 20 e 33, inciso II, alíneas “b” e “d” da Lei Complementar 87/96; Art. 49, § 2o, incisos I, “b” e II, da Lei 12.670/96 e Art. 60, §§ 11, inciso I, “b” e 19 do RICMS-CE. Penalidade: Art. 123, II, “a” da Lei nº 12.670/96. **3. Auto de infração julgado PROCEDENTE. Recurso aceito e não provido no sentido de reformar a decisão de parcial procedência em primeira instância.**

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – CONTA GRÁFICA – ICMS ST CARGA LÍQUIDA – ENERGIA ELÉTRICA – SUPERMERCADOS – ATIVIDADES DE PADARIA E CONFEITARIA – AÇOUGUE – PROCEDÊNCIA.

1. RELATO

A peça acusatória descreve no relato, de forma sucinta e genérica, lançamento indevido de crédito do ICMS com reapuração da conta gráfica, constatando-se seu aproveitamento.

Constituiu-se crédito tributário no valor de R\$ 445.434,54, a título de principal, apontando como dispositivos infringidos os Arts. 65, 66 e 69 do Dec. 24.569/97, cominando-se a penalidade prevista no Art. 123, II, “a” da Lei nº 12.670/96, a saber, uma vez o valor do imposto indevidamente creditado e aproveitado.

Basicamente, a autuação detectou créditos escriturados em desacordo com a legislação relativamente à entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por entradas, bem como ao consumo de energia elétrica nas atividades de padaria e congêneres e comércio de frios e carnes (açougue) de estabelecimento comercial do ramo de hipermercados.

Nas informações complementares os auditores prestaram os seguintes esclarecimentos:

- a empresa fiscalizada pertence ao CNAE 4711301 - Comercio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - hipermercados, estando sujeita ao regime de substituição tributária por entrada de mercadorias no Estado do Ceara ou no estabelecimento do contribuinte, conforme prevê a Lei 14.237/2008, regulamentada pelo Decreto 29.560/2008;
- referida legislação também dispõe sobre a inaplicabilidade do regime supracitado a diversas categorias de mercadorias comercializadas pelo autuado, nas quais se aplicaria a sistemática de tributação normal, como vestuário e eletro-eletrônicos, dentre outras;
- as operações de venda relativas aos produtos comercializados nas áreas consideradas como de atividade industrial pelo contribuinte (padaria, confeitaria e açougue) são registradas com CFOP de substituição tributária cujo imposto já foi recolhido anteriormente, portanto saem sem débito do imposto.
- a empresa não possui CNAE de atividade industrial, nem medidor específico de consumo para as referidas áreas em separado das demais áreas, como determina a legislação;
- o contribuinte foi intimado a justificar, além dos créditos relativos à energia elétrica, no valor de R\$ 107.539,31, os derivados de produtos tributados já na entrada do estabelecimento, portanto sem direito a crédito, sendo que, para esta última motivação, foi apresentada planilha ao contribuinte com todos os valores dos créditos de itens de mercadorias sujeitas a ST para que o mesmo se pronunciasse;
- em resposta à supracitada intimação, a empresa apresentou *e-mail* contendo laudo técnico, no qual o engenheiro responsável avalia e quantifica o consumo de energia elétrica gasto no processo de industrialização, sendo encontrado o índice de 12,36% em relação ao total consumido no estabelecimento;
- em relação às mercadorias com substituição tributária por entradas, foram incluídos no levantamento dos créditos indevidos apenas os relativos às operações em que o contribuinte admitiu, em resposta à intimação, que o “crédito realmente é indevido”, com a explicação "Produto se enquadra como ST" ou "Material de Uso e Consumo", totalizando R\$ 337.895,23.

As agentes do fisco também colacionaram jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual, de acordo com o Recurso Especial 1117139/RJ:

As atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis por supermercado não configuram processo de industrialização de alimentos, por força das normas previstas no Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002), razão pela qual inexistente o direito ao creditamento do ICMS pago na entrada da energia elétrica consumida no estabelecimento comercial.

Por seu turno, o contribuinte impugnou tempestivamente o lançamento, sem levantar preliminares de nulidade ou extinção do presente processo, tecendo em suma, considerações acerca:

- da legitimidade dos créditos de energia elétrica consumida no processo de industrialização com base em critérios objetivamente fixados pelo legislador (comprovação do percentual através de Laudo Técnico constituído *in loco*;
- da violação aos princípios constitucionais da isonomia e da livre concorrência, no que diz respeito ao crédito de ICMS a que teriam direito as atividades similares praticada por outros estabelecimentos com CNAE específico;
- da não-cumulatividade do ICMS, que legitima a crédito da energia elétrica consumida no processo de industrialização;
- dos precedentes sobre o tema;
- da improcedência da glosa dos créditos oriundos da aquisição de produtos sujeitos à sistemática normal de apuração (crédito x débito), por motivo de erro dos autuantes quando do enquadramento na sistemática especial de tributação do Decreto 29.560/2008;
- da exorbitância da multa aplicada: afronta à razoabilidade, proporcionalidade e ao princípio constitucional do não confisco (art.150, IV, da CF/88);

O julgador de primeira instância concordou em parte com os argumentos da defesa, determinando PARCIAL PROCEDENTE o lançamento, sob os seguintes fundamentos, em resumo:

- que o crédito é devido nas áreas da empresa em que se efetiva a transformação de alguns produtos em outros, independentemente do estabelecimento se caracterizar como do ramo varejista;
- quando a mercadoria é utilizada no processo industrial do estabelecimento, o sujeito passivo poderia creditar-se do montante integral do ICMS, caso dispusesse de equipamento medidor para a área industrial, ou de 80% do valor do imposto devido caso não comprovasse o efetivo emprego da energia elétrica adquirida, de acordo com os incisos I e II, § 19, Art. 60 do Dec. 24.569/97;
- uma vez que o contribuinte não comprovou a existência do referido equipamento, caberia apropriação apenas do equivalente a 80% da energia empregada na área industrial do supermercado, vale dizer, 12,36% (doze décimos e trinta e seis centésimos por cento) da energia total consumida no estabelecimento, consoante o Laudo Técnico supracitado;
- em relação à improcedência da glosa dos créditos oriundos da aquisição de produtos sujeitos a sistemática normal de apuração e o erro de enquadramento na sistemática especial de tributação do Decreto 29.560/2008, não prosperaria tal argumentação, haja vista que o próprio contribuinte admitiu, em resposta à intimação das autuantes, a irregularidade dos créditos de ICMS referentes às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e a material de consumo.

- no que se refere à exorbitância do valor da multa aplicada, o Art.123, inciso II, alínea da Lei no 12.670/96, estabelece que a penalidade para créditos aproveitados indevidamente sujeita o infrator à multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado, não podendo o agente fiscal fugir ao preceito estabelecido, por suas atividades serem plenamente vinculadas.

Isto posto, determinou o valor do crédito tributário em R\$ 359.403,09 (trezentos e cinquenta e nove mil, quatrocentos e três reais e nove centavos), mais multa de igual valor, com os devidos acréscimos legais.

Inconformada, a recorrente apresentou recurso tempestivo, trazendo à baila os seguintes argumentos:

- incorreta aplicação, pelo julgador singular, do inciso II, § 19, Art. 60 do Dec. 24.569/97: segundo a recorrente, a proporção de 80% de deveria ser aplicada sobre o valor imposto devido destacado no documento fiscal de aquisição, independentemente da comprovação do efetivo emprego da energia elétrica consumida, consoante a redação do dispositivo retro citado, e não apenas sobre os 12,36% do consumo relativos à área industrial.
- insiste no caráter confiscatório da multa, invocando os princípios do não-confisco, da razoabilidade, da proporcionalidade e do *in dubio pro reo*.

2. VOTO

Basicamente, é necessário enfrentar duas questões do contribuinte na lide em análise: se o contribuinte tem direito ao crédito das mercadorias adentradas no estabelecimento cujos créditos foram glosados pela fiscalização e se a energia consumida nas atividades de panificação e açougue exercidas dentro de supermercados e congêneres geram direito a crédito de ICMS.

Em relação à previsão da legislação acerca do crédito do ICMS nas operações praticadas por estabelecimentos inscritos no CNAE do recorrente, disciplinadas pelo Decreto 29.560/2008, temos que o imposto deve ser retido no momento da entrada das mercadorias neste Estado ou no estabelecimento, conforme o caso, na modalidade de carga líquida (Arts. 1º. e 2º.), vedando-se o destaque do ICMS no documento fiscal relativo à saída subsequente (Art. 7º.), bem como o respectivo crédito do imposto (Art. 8º.), exceto em relação às mercadorias elencadas no inciso III do Art. 6º.

Assim sendo, resta saber se as operações, cujo crédito foi estornado mediante a lavratura do auto de infração, se referiam às operações com as mercadorias relacionadas no supracitado Art. 6º. do decreto em comento. Acerca da questão, não parecem pairar dúvidas de que procederam corretamente as autoridades fiscais, haja vista que o próprio contribuinte admitiu, em resposta à intimação que lhe foi formulada, que os itens objeto da glosa ou estavam submetidos a regime de recolhimento por ST em operações anteriores ou configuravam-se material de uso e consumo, como ficou demonstrado nos autos.

Em relação à decisão de primeira instância, que reconheceu o direito ao crédito nas aquisições de energia elétrica à razão de 80% (oitenta por cento) incidentes sobre o consumo medido no laudo pericial supracitado, com fulcro

no inciso II do § 19 do Art. 60 do Dec. 24.569/97, com a devida vênia, entendemos não estarem presentes as condições para tal interpretação, afigurando-se-nos indevido o respetivo lançamento em conta gráfica e aproveitamento de qualquer valor por parte do contribuinte recorrente, pelas razões que passamos a expor.

Em primeiro lugar, o RICMS cearense veda expressamente o crédito do ICMS em relação às mercadorias adquiridas para comercialização ou industrialização, cuja saída posterior se dê sem o débito do imposto, conforme inteligência do Art. 65, incisos V e VI. Esta circunstância, reportada como factual pelos autuantes em relação às atividades de padaria, congêneres e açougue havidas no estabelecimento, em nenhum momento foi contestada na impugnação ou no recurso e seria suficiente, por si só, para considerar indevidos tais créditos, por se tratar de regra basilar com espeque no Princípio da Não-Cumulatividade, independentemente de quaisquer digressões acerca da natureza industrial ou comercial exercidas nesses setores da empresa. Vale dizer, só existiria direito ao crédito se houvesse imposto a compensar, o que não seria o caso.

No tocante à natureza da atividade econômica desenvolvida nas áreas destinadas à venda de produtos de nesses setores do estabelecimento, a discussão já nos parece pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, onde assentou-se o entendimento para julgar recursos repetitivos, com o qual concordamos, de que tais atividades exercidas no âmbito interno de supermercados e afins não se configuram como industriais, tomando-se por base o conceito de industrialização plasmado no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), consoante se depreende da decisão exarada no Agravo em Recurso Especial 160293/SP, cujo teor parcialmente se reproduz.

ARESP 160293/SP - Segunda Turma - Dje: 13/05/2020

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. ESTABELECIMENTO COMERCIAL - SUPERMERCADO. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO NÃO CARACTERIZADO. IMPOSSIBILIDADE. TEMA PACIFICADO EM RECURSO REPETITIVO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME NA VIA ESPECIAL. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

1. Trata-se, na origem, de Embargos opostos contra execução fiscal ajuizada pela Fazenda Estadual, que tem por fim a exigência de crédito tributário referente ao suposto creditamento indevido de ICMS, incidente sobre a aquisição de energia elétrica consumida nos setores de industrialização do estabelecimento da recorrente, acrescido de multa e juros de mora.

2. (...)

3. No que tange ao direito ao creditamento de ICMS sobre a energia elétrica, o Tribunal de origem aplicou o entendimento pacificado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça analisado, por ocasião do julgamento do Resp 1117139/RJ, em recurso repetitivo, a qual firmou a tese, nos seguintes termos: "As atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis por supermercado não configuram processo de industrialização de alimentos, por força das normas previstas no Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002), razão pela qual inexistente direito ao creditamento do ICMS pago na entrada da energia elétrica consumida no estabelecimento comercial." (G.N.)

Mesmo sob a perspectiva de se tentar estabelecer uma isonomia de tratamento tributário entre tais atividades, desenvolvidas no âmbito de supermercados/hipermercados, e os estabelecimentos com inscrição específica para os ramos de padaria, congêneres e açougues, o direito ao crédito do ICMS relativo à energia não poderia ser reconhecido.

Isto porque, no caso das padarias e congêneres, foi também estabelecido regime de substituição do ICMS por entradas (Art. 506 do Decreto 24.569/97), devendo serem estornados, inclusive, os créditos relativos às mercadorias utilizadas no processo industrial (Art. 508).

Em se tratando da comercialização de carnes, peixes e frios praticada dentro dos supermercados, verifica-se que tal atividade também não ensejaria o direito ao crédito decorrente do consumo de energia elétrica, pois, dadas suas características, o enquadramento mais adequado, s.m.j., seria no rol de estabelecimentos varejistas classificados nos CNAE's 4722-9/01 ou 02 - *Comércio varejista de carnes – açougues e peixarias* (que compreende o comércio varejista de carnes de bovino, suíno, caprino, ovino e eqüideo, frescas, frigorificadas e congeladas, aves abatidas frescas, congeladas ou frigorificadas e pequenos animais abatidos e peixes), ou, ainda, no CNAE 4721-1/03 (*comércio varejista de frios e carnes conservadas*), de acordo com a tabela de classificação do IBGE, disponível em <https://cnae.ibge.gov.br/estrutura/atividades-economicas-estrutura/cnae-subclasses-fiscal/>.

Por derradeiro, cumpre-nos assinalar que esta Corte Administrativa já sedimentou o entendimento aqui esposado em sede do Conselho de Recursos, mediante a prolação de reiteradas decisões, como se pode observar nas Resoluções 252/2008 e 719/2009, desta Câmara; 101/2018, 142/2019 e 202/2021 (2ª. Câmara) e 014/2012 do Conselho Pleno, de cujo texto destacamos o trecho abaixo reproduzido:

(...) convém trazer à baila a tese da autuada, no sentido de que as atividades de panificação, resfriamento, congelamento e frigorífico por parte de supermercado, embora empresa comercial, constitui-se em uma atividade tipicamente industrial, sendo a energia elétrica elemento indispensável para o desempenho desta, razão pela qual faz jus ao creditamento do ICMS incidente na operação.

A tese apresentada pelo contribuinte tem demandado muitas discussões no âmbito deste Contencioso Administrativo Tributário, contudo, esta tem sido rechaçada, porquanto, a energia elétrica consumida pelos estabelecimentos comerciais somente dará direito ao crédito a partir de 1º de janeiro de 2020, a teor da Lei Complementar nº 87/96, com suas respectivas alterações decorrentes das Leis Complementares nºs. 102/2000, 114/2002, 122/2006 e, por último, a Lei Complementar nº 138/2010.

Pelas razões supra expostas, entendemos indevido o crédito decorrente das aquisições de energia elétrica consumida nas atividades em apreço, mormente se exercidas nas dependências de supermercados, hipermercados, magazines e similares. Tais operações caracterizam-se, portanto, como aquisições de material uso e consumo, cujo crédito de ICMS não encontra arrimo nos dispositivos específicos da legislação pertinente vigentes à data da ocorrência dos respectivos fatos geradores, a saber: Arts. 20 e 33, inciso II,

alíneas “b” e “d” da Lei Complementar 87/96; Art. 49, § 2º, incisos I, “b” e II, da Lei 12.670/96 e Art. 60, §§ 11, inciso I, “b” e 19 do RICMS-CE.

Em relação à invocação dos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade, do não-confisco e do *in dubio pro reo*, temos que foi aplicada sanção específica, qual seja a prevista no Art. 123, II, “a” da Lei nº 12.670/96, não remanescendo dúvidas sobre a cominação dessa penalidade para a infração em tela.

Destarte, é forçoso ressaltar que se encontra fora do alcance da competência deste Órgão Julgador deixar de aplicar a lei em razão de suposta inconstitucionalidade, consoante prescrito no § 2º do art. 48 da Lei 15.614/14 e no caput do Art. 62 da Lei 18.185/2022, bem como no teor da Súmula 11 deste CONAT no que tange à alegação da natureza confiscatória da multa.

Ante as conclusões expostas, somos pela PROCEDÊNCIA do auto de infração sob análise.

É como voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

AI 2019.18530 – Valores em R\$ (Moeda 12)					
Período Inicial	Período Final	Data Vencto.	Data Início Correção	ICMS	Multa
jan/16	dez/18	01/07/2017	01/07/2017	445.434,54	445.434,54

3. DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos em que é **RECORRENTE BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA** e a CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA, e **RECORRIDOS**, AMBOS.

Presentes à Sessão o Presidente da 1ª Câmara, Dr. Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior, a Conselheira Ivete Maurício de Lima e os conselheiros Geider de Lima Alcântara, Francisco Ivanildo de Almeida França, Hamilton Gonçalves Sobreira, Pedro Jorge Medeiros e Francisco Albanir Silveira Ramos. Presentes ainda o Procurador do Estado Dr. Matteus Viana Neto e secretariando os trabalhos a Secretária Evaneide Duarte Vieira.

A 1ª. Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, resolve, por unanimidade de votos, dar provimento ao reexame necessário e negar provimento ao recurso ordinário, no sentido de reformar a decisão de parcial procedência exarada no julgamento monocrático, para julgar PROCEDENTE a acusação fiscal, referendada em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado., nos termos do voto do conselheiro relator:

- 1. Em relação aos créditos indevidos relativos a mercadorias cujo imposto já tenha sido recolhimento anteriormente por substituição tributária:** por unanimidade de votos entendeu-se que é vedado o creditamento nas operações com produtos tributados pelo regime de carga líquida na entrada, conforme inteligência dos Arts. 1º., 2º, 7º, 6º, inciso III e 8º, todos do Decreto 29.560/2008, e que restou comprovado nos autos que as operações com as mercadorias relacionadas à autuação realmente estavam submetidas ao regime tributário em comento. **2. Crédito decorrente das**

aquisições de energia elétrica: por unanimidade de votos decidiu-se que é indevido, com base no Art. 65, incisos V e VI do RICMS-CE, o crédito do imposto relativo à energia elétrica consumida nas atividades de panificação, congêneres e açougue realizadas nas dependências do estabelecimento autuado, haja vista que as operações subseqüentes não se deram com débito do imposto, além do que, tais atividades, realizadas ou não, nas dependências de estabelecimentos de supermercados e similares, não se configuraram como sendo de industrialização, de acordo com o Regulamento do IPI e com a classificação econômica adotada pelo IBGE, e consoante decisões já pacificadas no STJ, bem como no Conselho de Recursos Tributários do CONAT-CE. Fundamentação legal: Arts. 20 e 33, inciso II, alíneas “b” e “d” da Lei Complementar 87/96; Art. 49, § 2º, incisos I, “b” e II, da Lei 12.670/96 e Art. 60, §§ 11, inciso I, “b” e 19 do RICMS-CE. **3. Auto de Infração julgado PROCEDENTE** por unanimidade de votos, rejeitando o recurso ordinário e reformando a decisão condenatória de primeira instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação da Douta Procuradoria Geral do Estado. O representante legal da recorrente, formalmente intimado via DT-e, informou antecipadamente o não comparecimento à sessão por motivo justificado.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, em 09 de fevereiro de 2023.

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior
Presidente

Francisco Albanir Silveira Ramos
Conselheiro