



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO N.º: 219 /2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

SESSÃO DE 23/07/2009 ( 77ª SESSÃO)

PROCESSO DE RECURSO N.º: 1/ 3020 /2008 AI N.º1/200807735

RECORRENTE: BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSª. RELATORA: ELIANE RESPLANDE FIGUEIREDO DE SÁ

AUTUANTE: FRANCISCO MAIRTON SAMPAIO LOPES E OUTROS

MATRÍCULA: 005673-1-0

**EMENTA: ICMS - CRÉDITO INDEVIDO. ENERGIA ELÉTRICA. ESTABELECIMENTO COMERCIAL.** A empresa creditou-se indevidamente de importância relativa ao ICMS destacado nas Notas Fiscais de energia elétrica utilizada no comércio. Preconiza a legislação que para fins de compensação do ICMS devido constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo à mercadoria recebida para comercialização, que só será possível a partir de 1º de janeiro de 2011. Configurada a inobservância a legislação pertinente ao ICMS. Afastada, por unanimidade, a preliminar de Perícia suscitada pela recorrente. Desconsiderado o laudo técnico acostado aos autos em face de ter sido realizado por estabelecimento situado no Estado do Pernambuco, estranho à lide. **AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.** Unanimidade de votos. Parecer da Consultoria Tributária referendado pela douta Procuradoria Geral do Estado. Fundamentação legal: art.60,§11, inciso II do Dec.nº 24.569/97, alterado por força do art.1º da Lei Complementar nº122/06. Penalidade inserta no art.123, inciso II, alínea "a" da Lei nº 12.670/96. Recurso voluntário conhecido e desprovido.

## **RELATÓRIO:**

A peça fiscal submetida a nosso exame tem o seguinte relato: "crédito indevido de energia elétrica no período de Janeiro a Dezembro de 2006, a empresa creditou-se indevidamente da importância de R\$415.510,57 referente ao ICMS destacado nas Notas Fiscais de energia elétrica utilizada no comércio conforme relatórios e informações complementares em anexo".

Após indicar os dispositivos legais infringidos o agente fiscal aponta como penalidade o Art.123, inciso II, alínea "a" da Lei 12.670/96 alterado pela Lei 13.418/03.

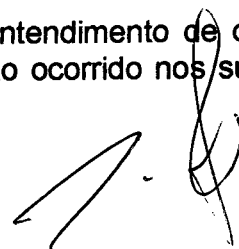
Acostados aos autos estão os seguintes documentos: Informações Complementares; Ordem de Serviço; Termo de Início e Conclusão; Portaria; Consulta de Movimento Totalizado por CFOP; Crédito Indevido decorrente de aquisição de energia elétrica utilizada no comércio; Notas Fiscais; AR; Controle de Ação Fiscal; Impugnação e demais documentos, etc.

**INSTRUMENTO IMPUGNATÓRIO:** Às fls.37/52 a empresa ingressa com instrumento impugnatório.

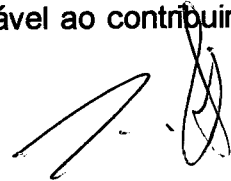
**DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA:** Em primeira instância a julgadora monocrática após refutar os argumentos do instrumento impugnatório decidiu-se pela PROCEDÊNCIA. Penalidade prevista no art.123, II, "a" da Lei 12.670/96 com alteração dada pela Lei 13.418/03.

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO:** No Recurso Voluntário a empresa ingressa às fls.108 a 127 com os seguintes argumentos:

- ✓ Que a recorrente utiliza a energia elétrica para conservação e industrialização de mercadoria objeto de sua comercialização (frigoríficos e padarias);
- ✓ Que o crédito em questão não se refere à energia elétrica consumida no comércio e sim nos diversos processos de industrialização realizados pela recorrente. Razão pela qual, não há que se falar em falta de recolhimento do ICMS por aproveitamento indevido de crédito fiscal;
- ✓ Que o supermercado também exerce atividade industrial, em especial nos setores de panificação e frigorífico, contudo nega o crédito decorrente da energia elétrica consumida e cujo custo integra o valor do produto produzido, de acordo com o Laudo anexado ao processo;
- ✓ Que assim sendo por ser elemento essencial e indispensável para o desenvolvimento da atividade recorrente, como confirmado na decisão recorrida, classificando-se como insumo e tendo direito ao crédito decorrente da utilização da energia elétrica;
- ✓ Que no que pese a jurisprudência, esta firmou entendimento de que a energia elétrica consumida no processo de industrialização ocorrido nos supermercados gera crédito para o contribuinte;



- ✓ Que improcede a denúncia fiscal, posto que a Fazenda Estadual não provou os fatos alegados e conseqüentemente, a prova produzida pela impugnante;
- ✓ Que o supermercado além de sua atividade meramente comercial, também, pode exercer atividade tipicamente industrial, notadamente nas atividades de panificação e frigorífico, e neste caso, a energia elétrica, por ser elemento indispensável para o desenvolvimento desta atividade, de acordo com o constitucional princípio da não-cumulatividade, gera direito ao crédito do ICMS;
- ✓ Que resta demonstrado que é possível o creditamento do ICMS relativo à energia elétrica utilizada no processo industrial, considerando-se os percentuais constantes do laudo já apresentado que evidencia qual o consumo de energia utilizada pela padaria, setor de frios, estoque de perecíveis, etc;
- ✓ Que a recorrente utiliza energia elétrica para conservação e industrialização de mercadoria objeto de comercialização. Não bastasse a notoriedade, faz prova desse argumento o Laudo Técnico acostado ao processo;
- ✓ Que a despeito de sua atividade principal ser "comércio varejista", é certo que a recorrente, no desenvolver de suas atividades, industrializa produtos e nesse processo de industrialização, como não poderia deixar de ser, há consumo de energia elétrica, bem como no processo de acondicionamento tanto das mercadorias comercializadas como das industrializadas pela recorrente e é dessa energia elétrica consumida no processo de industrialização que a recorrente se credita do ICMS;
- ✓ Que a legislação estadual (art.60, §11 do RICMS) prevê, expressamente, o direito ao creditamento do ICMS oriundo da energia elétrica consumida no processo de industrialização, bem como, por classificar a energia elétrica como mercadoria (art.2º, parágrafo único e art.60,II, todos do RICMS) também garante a utilização do crédito fiscal;
- ✓ Que a exigência em questão além de afrontar a legislação estadual fere o princípio da não-cumulatividade instituído pela CF e disposto na Lei Complementar nº87/96 ante a delegação do legislador constitucional;
- ✓ Que não se trata de entrada de energia elétrica para consumo próprio, mas insumo utilizada na industrialização de produtos comercializados;
- ✓ Que não se pode dizer que o direito ao crédito só terá efeitos a partir de 2011, uma vez que sendo a energia elétrica considerada mercadoria, e no caso utilizada no processo industrial, gera crédito para a empresa;
- ✓ Que sempre adotou esse procedimento, comunicando-o, reiteradamente, à Repartição Fazendária pelas informações mensais e pelas visitas realizadas e a homologação é ato administrativo de reconhecimento do procedimento e do direito;
- ✓ Que mesmo que tenha de alterar o critério jurídico, só poderá fazê-lo em relação aos futuros fatos geradores, jamais retroagir para prejudicar. O lançamento adotado no passado deverá ser respeitado, sob pena de ferir o art.146 do CTN;
- ✓ Da desproporcionalidade da multa de 100%. Que a multa não tem caráter remuneratório, mas punitivo, e deve ser aplicada na proporção da penalidade cometida pelo infrator;
- ✓ Que se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art.112 do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao contribuinte, julgando improcedente o Auto de Infração em epígrafe.



- ✓ Assim, requer a improcedência do auto de infração tendo em vista a inexistência do crédito fiscal indevido e, conseqüentemente, falta de recolhimento do ICMS, vez que legítimo é o crédito fiscal referente à energia elétrica (mercadoria) consumida nos diversos processos de industrialização realizados pela recorrente consoante o art.2º, parágrafo único e art.60, II, §11 todos do RICMS e tal como está consignado no Laudo Técnico. Requer, ainda, que na dúvida seja conferida a interpretação mais benéfica à recorrente, tal como preconiza o art.112 do CTN;
- ✓ Requer, por fim, a juntada posterior de documentos e realização de perícia.

### **DO PARECER DA CONSULTORIA TRIBUTÁRIA:**

Através de Parecer de N° 212/2009, a Consultoria Tributária opinou pelo conhecimento do Recurso Voluntário, negando-lhe provimento, a fim de que fosse confirmada a Procedência do feito conforme decisão declarada em de primeira instância. Tudo referendado pela douta Procuradoria Geral do Estado.

Eis, o relatório.

### **VOTO:**

A ação fiscal em tela teve como móvel a acusação de lançamento de crédito tributário em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS oriundos de notas fiscais de energia elétrica, lançados na escrita fiscal da empresa autuada no exercício de 01/2006 a 12/2006, tendo como crédito tributário o valor de R\$ 831.021,14 (oitocentos e trinta e um mil, vinte e um reais e quatorze centavos).

A questão, gira em torno, do fato de reconhecer se o estabelecimento comercial que exerce também atividade industrial estaria sujeita a regra prevista na alínea "b", inciso I do § 11 do art. 60 do Dec. n° 24.569/97 ou a situação prevista no inciso II do mesmo dispositivo regulamentar.

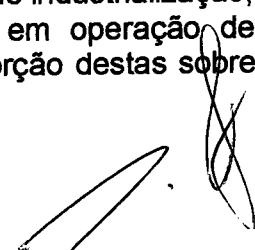
Analisemos, então, o que preconiza a fundamentação da glosa dos créditos de ICMS, segundo o fiscal autuante, que se encontra no art. 60, § 11º, inciso II do Dec. n° 24.569/97, que assim dispõe:

Art. 60. Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

§ 11. A energia elétrica entrada no estabelecimento somente dará direito a crédito:

I- a partir de 1º de janeiro de 2001:

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- b) quando consumida no processo de industrialização;
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e



II- a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses”.

Observa-se que, o comando legal que permite o aproveitamento do crédito fiscal de energia elétrica consumida nas hipóteses não contempladas no inciso I do § 11 do art. 60 do Dec. nº 24.569/97, foi alterado pela Lei Complementar nº 114, de 16.12.2002, prorrogando de 1º de janeiro de 2003 para 1º de janeiro de 2007 a concessão de tal direito. Posteriormente, a edição da Lei Complementar nº 122/2006 este prazo foi estendido para 1º de janeiro de 2011.

Bastante discutida, analisada essa matéria, já fora objeto de diversos julgados no âmbito do STJ, tanto favoráveis como contrários ao direito de utilizar como crédito fiscal o ICMS atinente à energia elétrica consumida no setor de industrialização da empresa comercial, uniformizou-se entendimento no sentido de permitir ao contribuinte, ainda que comercial, o direito de compensar o crédito fiscal o ICMS destacado nas contas de energia elétrica, desde que comprovasse a utilização de energia em algum processo industrial em sua atividade. Tal decisão tem respaldo no julgamento do embargo de divergência em Recurso Especial nº 899.485-RS, cuja decisão foi ementada da seguinte forma:

**“TRIBUTÁRIO – ICMS – CREDITAMENTO RELATIVO A ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES – ART. 33, INCISO II, “b”, E, INCISO IV, “A” N. 87/96- POSSIBILIDADE. O contribuinte tem direito ao creditamento de ICMS se comprovar ter utilizado a energia elétrica ‘no processo de industrialização’ ou ter utilizado serviços de comunicação na ‘execução de serviços da mesma natureza’. Embargos de divergência providos.**

Acontece que, no caso em análise, não houve comprovação de que o crédito de ICMS glosado pela fiscalização tenha sido consumido no setor de panificação da empresa autuada. O que consta dos autos é um laudo de perícia técnica de “classificação e avaliação da demanda de energia elétrica consumida pelo BOMPREGO S/A – Supermercado no Nordeste, referente ao Estado de Pernambuco”, inaceitável para respaldar a utilização de crédito fiscal no estabelecimento da empresa recorrente.

O direito ao crédito de ICMS proveniente das contas de energia elétrica consumida no setor de panificação dos supermercados está condicionado a emissão de laudo técnico, emitido por profissional especializado na área, que quantifique a energia consumida neste setor, procedimento este não adotado pela empresa autuada no caso de que se cuida.

Assim, diante da impossibilidade de se averiguar a legitimidade dos créditos lançados pela empresa autuada e, considerando o disposto no inciso II, do § 11º do art. 60, que autoriza o creditamento do ICMS constantes nas contas de energia elétrica por estabelecimento comercial somente em 1º de janeiro de 2011, não poderia a

recorrente, na qualidade de estabelecimento comercial, ter utilizado crédito de energia elétrica para compensar o imposto devido em suas operações.

Ressalte-se, por oportuno, que as operações realizadas por estabelecimentos panificadores estão sujeitas ao regime de substituição tributária, na forma disposta no art. 506 do Dec. n° 24.569/97, não se exigindo mais complementação do imposto na saída subsequente dos produtos resultante da industrialização, conforme dispõe o art. 509 do mesmo diploma regulamentar.

Ora, se não há débito do imposto por ocasião da saída do produto já tributado por substituição tributária, não que se falar em crédito de ICMS para compensação do imposto devido.

Assim, caracterizada a infringência ao dispositivo regulamentar acima citado (art. 60, § 11°, inciso II do Dec. n° 24.569/97), há que ser exigido o ICMS que deixou de ser recolhido em razão do aproveitamento indevido do crédito, bem com multa equivalente ao valor indevidamente lançado, nos termos do art. 123, inciso II, "a" da Lei n° 12.670/96 alterado pela Lei 13.418/03.

#### **DA MULTA CONFISCATÓRIA**

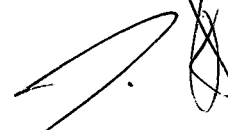
A empresa contesta a desproporcionalidade da multa de 100% afirmando que a multa não tem caráter renumeratório, mas punitivo, e deve ser aplicada na proporção da penalidade cometida pelo infrator.

Quanto ao efeito confiscatório tão alegado pela recorrente temos a comentar que o direito impositor de tributos não deixa de ser um ramo jurídico por excelência sancionatório.

Ora, a exação tributária não deixa de ser uma penalidade. Afirma o eminente Ives Granda da Silva em sua obra – Da Sanção Tributária: "espontaneamente, muitos poucos dariam sua contribuição ao Estado. A norma, que o exige, é sempre examinada com resistência, ao contrário da maior parte das normas sociais, cujo cumprimento faz-se naturalmente, sendo o castigo exceção colocada à margem para os casos excepcionais de desrespeito".

Devemos tomar ciência de que a sanção visa a preservação da ordem, a tranqüilidade da sociedade, a reparação do dano e, em especial no que tange ao Direito Tributário, compelir o contribuinte a trazer sua participação para que as necessidades públicas sejam satisfeitas.

No Direito Tributário o caráter social das sanções ganha uma qualidade peculiar, visto que o ato ilícito que deu origem à imposição da penalidade propaga seus efeitos de modo difuso, ou seja tem relevância para a toda a coletividade, visto que, o átimo do lançamento de um tributo constitui não só a geratriz da obrigação tributária, mas também a transfiguração de seu objeto; se antes ele constituía parte de patrimônio privado, agora



ele ingressou (potencialmente) no erário – é crédito público. O interesse público deve, portanto, prevalecer sobre o privado.

Logo, os argumentos da impugnante não são capazes de ilidir o feito fiscal, vez que, infração consiste em toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa que resulte em inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS.

Destacamos, por fim, que conforme renomados doutrinadores o interesse superior do Estado é realizar a ordem jurídica, o contribuinte a seu "bel prazer" não pode deixar de cumprir com as obrigações tributárias por não concordar com estas, por achá-las abusivas, injustas, desnecessárias.

Descabida também a arguição de inconstitucionalidade do dispositivo sancionatório, já que somente ao Poder Judiciário é conferida competência para decidir sobre questão desta natureza.

Quanto a impossibilidade de retroação do Dec. n° 27.672/2004 para alcançar fatos geradores ocorrido no passado, é importante frisar que a previsão para utilização de crédito de ICMS oriundo de energia elétrica a partir de 1° de janeiro de 2007 tem origem na Lei Complementar n° 114, de 16 de dezembro de 2002 e não no referido Decreto, que apenas se amoldou as disposições da referida Lei, o mesmo acontecendo em relação ao Dec. n° 28.874/07 e a Lei Complementar n° 122, de 12 dezembro de 2006, que estendeu este direito para 1° de janeiro de 2011.

### **DA PRÁTICA REINTERADA**

A recorrente ainda alega que sempre adotou o procedimento ora aqui analisado, comunicando-o, reiteradamente, à Repartição Fazendária pelas informações mensais e pelas visitas realizadas e que a homologação é ato administrativo de reconhecimento do procedimento e do direito.

Ocorre que, o "costume fazendário", tal como aludido pela empresa não pode ser validamente invocado para eximir o contribuinte de uma obrigação legal, claramente prevista nos diplomas normativos de regência.

Não bastasse isto, o próprio CTN, em seu artigo 3°, estabelece que a cobrança dos tributos (função das autoridades fiscais) deve efetivar-se mediante "*atividade administrativa plenamente vinculada*", ou seja, com absoluto e insofismável apego aos ditames legais, sob pena de responsabilização administrativa e até penal do agente fazendário.

A atividade arrecadatória, nos estritos termos legais a nosso ver, o "costume fiscal" em exame, da forma como encarada pela empresa, representa, na realidade, renúncia de receita desautorizada pelo ordenamento em vigor.

PROC.REC. 1/3020/2008  
AI Nº 1/200807735-2

Outro ponto, é que a prática reiterada de um ato ilícito não tem o condão de dar-lhe a licitude que pretende a recorrente. A entrega de documentos ao Fisco contendo informações econômico-fiscais genéricas, que não possibilitam identificar, de imediato, qualquer infração que porventura tenha sido praticada, não pode ser entendida como um ato de convalidação da Fazenda Estadual, razão pela qual não merece acolhida tal argumento, constitui obrigação, dever – e não mero poder ou faculdade, sujeito à renúncia – das autoridades fiscais. Os agentes fazendários, assim, não podem exigir o ICMS nem para mais nem para menos, mas apenas e tão somente o *quantum* estabelecido em lei.

Ante ao exposto, voto no sentido de se afastar o pedido de perícia suscitado pela recorrente e no mérito, conhecer do recurso negar-lhe provimento, confirmando a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos desse voto e conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto

#### **DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

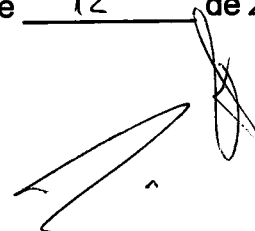
ICMS:..... R\$ 415.510,57  
Multa:..... R\$ 415.510,57  
Total:..... R\$ 831.021,14

#### **DECISÃO:**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente **BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA** e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

Resolvem os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, após afastar o pedido de realização de perícia suscitado pela recorrente, conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento, confirmando a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos desse voto e conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Ausente, por motivo justificado, o conselheiro Vito Simon de Moraes.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 10 de 12 de 2.009.






  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
PRESIDENTE

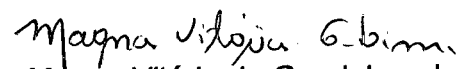
Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO

  
Eliane Resplande F. de Sá  
CONSELHEIRA RELATORA

  
Cid Marconi Gurgel de Souza  
CONSELHEIRO

  
Andréa Machado Napoleão  
CONSELHEIRA

  
João Fernandes Fontenelle  
CONSELHEIRO

  
Magna Vitória de Guadalupe L. Martins  
CONSELHEIRA

  
Jannine Gonçalves Feitosa  
CONSELHEIRA

  
José Sidney Valente Lima  
CONSELHEIRO

  
Vitor Simon de Moraes  
CONSELHEIRO