



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO nº: 290/2022

26ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 25.08.2022

PROCESSO DE RECURSO nº 1/1177/2014

AUTO DE INFRAÇÃO nº 1/201402012

RECORRENTE: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATORA: CONSELHEIRA ANA CAROLINA CISNE NOGUEIRA FEITOSA

EMENTA. ICMS - CRÉDITO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. As atividades de panificação e resfriamento de alimentos no estabelecimento comercial autuado (supermercado) não são consideradas atividades industriais para efeito de creditamento do imposto com relação à energia elétrica nelas consumida. Decisão unânime com arrimo nos art. 49, §2º, I, “b” e II, da Lei nº 12.670/96, bem como art. 5º, I, “a”, Decreto nº 7.212/2010 e de acordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, ratificado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA – SUPERMERCADO – PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO

01 – RELATÓRIO

O auto de infração em epígrafe detém o seguinte relato:

CRÉDITO INDEVIDO DE ENERGIA ELÉTRICA. A EMPRESA LANÇOU INDEVIDAMENTE EM SUA CONTA CORRENTE DE ICMS, NA RUBRICA “OUTROS CREDITOS”, A TÍTULO DE ICMS SOBRE A AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, NO PERÍODO DE APURAÇÃO 01/2010 A 01/2013, NO MONTANTE DE R\$ 613.859,63, CONTRARIANDO LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESPECÍFICA, TUDO CONFORME DETALHADO EM INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR ANEXO.

O período da infração é: 01/2010 a 06/2010; 09/2010 a 04/2011; 06/2011 a 04/2012; 06/2012; 08/2012 a 11/2012 e 01/2013.

O principal exigido é de R\$ 613.859,63 (seiscentos e treze mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e sessenta e três centavos), sendo multa de igual valor, conforme abaixo discriminado:

Demonstrativo do Crédito Tributário(R\$)

Principal	R\$ 613.859,63
Multa	R\$ 613.859,63
TOTAL	R\$ 1.227.719,26



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Os agentes autuantes apontam como dispositivo infringido o inciso II, do § 2º do art. 49, da Lei nº 12.670/96 e aplicam a penalidade inserida no art. 123, II, “a”, do mesmo diploma legal.

Às Informações Complementares (fls. 03 à 07) as autoridades fiscais elucidam o desenvolvimento da ação fiscal, nos seguintes termos:

1. A empresa foi notificada, por meio do TI nº 2014.02707, a apresentar livros e documentos fiscais;
2. Em face de não ter atendido à notificação, os trabalhos foram elaborados com base nas informações constantes nos sistemas informatizados da Sefaz (Sped Fiscal), constatando que a empresa lançou créditos fiscais em sua conta corrente de ICMS na rubrica “outros créditos”, a título de ICMS sobre energia elétrica, contrariando o art. 49, § 2º, II, da Lei nº 12.670/96;
3. Informa, ainda, que anexou decisão do STF que referenda como indevido o crédito fiscal de ICMS oriundo do consumo de energia elétrica e traz o quadro demonstrativo do crédito indevido (mês a mês).

O contribuinte vem aos autos contrapor a autuação, mediante impugnação que dormita às fls. 61 à 74 dos autos, na qual alega:

1. O procedimento fiscal está viciado por erro de fato de que a impugnante é empresa comercial, pois no contrato social ela também desenvolve industrialização de produtos específicos, como se depreende da Cláusula 3ª, Item c, da 54ª alteração contratual;
2. O crédito em questão não se refere à energia elétrica consumida no comércio, mas sim nos diversos processos de industrialização realizados pela impugnante, notadamente atividades de panificação, confeitaria, pastelaria, rotisseria, etc;
3. A impugnante desenvolve atividade mista, de comércio e industrialização, tendo utilizado créditos de energia no percentual de 53,59%, referentes às atividades de industrialização, conforme laudo técnico em anexo;
4. A impugnante industrializa na padaria, para tanto se utiliza de masseiros, cilindro modelador etc. e esses consomem energia elétrica. O mesmo ocorre na seção de frios, que na qualidade de extensão de indústria, se utiliza de câmaras de congelados e resfriados para carnes, peixes, queijos, laticínios e perecíveis em geral, além de outras demandas, sob pena de perecimento dos produtos em questão;
5. A despeito de sua atividade principal de comércio varejista é certo que a impugnante, ao desenvolver suas atividades, industrializa produtos, tanto que há previsão em contrato social. Nesse processo de industrialização há consumo de energia elétrica e é dessa energia elétrica que a impugnante se credita;
6. A natureza do estabelecimento, se comercial ou industrial não constitui requisito para admissibilidade do crédito fiscal. O que deve ser observado é se a energia está sendo consumida em processo de industrialização;
7. Do contrário, haveria atropelo ao princípio da isonomia e da livre concorrência. Se a impugnante não for autorizada a compensar o crédito terá um custo adicional e não poderá concorrer, por exemplo, com outras padarias que se creditam do ICMS sobre essas aquisições;
8. A utilização desse crédito é permitido no art. 155, II e § 2º, I, da CF (não-cumulatividade) c/c os arts 20 e 33, II, b, da LC nº 87/96;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

9. Há precedentes do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco, do STJ, TJ/RJ e um parecer que corroboram a tese do direito ao creditamento do ICMS relativo à energia elétrica utilizada no processo industrial, qual seja energia consumida pela padaria, setor de frios, estoque de perecíveis, etc;
10. Caráter confiscatório da multa;
11. In dúbio pro contribuinte. Deve ser levado em consideração o benefício da dúvida;
12. Pelo que requer, ao final, a improcedência da autuação e perícia/diligência fiscal-contábil, assim como vistoria e inspeção.

Quando da análise da impugnação, a julgadora singular converte o processo em diligência, conforme despacho às fls. 125 dos autos, a fim de que a empresa apresente laudo técnico elaborado pela fundação Núcleo de Tecnologia Industrial do Ceará – NUTEC atualizado.

Em resposta, a CEPED informa que foi apresentada cópia do laudo técnico elaborado pelo NUTEC, emitido em 22 de março de 2010.

Em manifestação à diligência realizada pela CEPED, o autuado frisa que o laudo do NUTEC concluiu que o percentual de consumo de energia elétrica estimado para os setores de panificação, resfriados, congelados e frigorífico ficou em 53,59% da média de 12 meses de consumo registrado na conta de energia elétrica fornecida pela COELCE. Que os resultados refletem a média do consumo de 12 meses e também levam em consideração as variações de utilização dos equipamentos dentro e fora do horário de ponta, durante o qual o consumo de energia elétrica tende a ser maior, e dentro dos diversos períodos do ano e destaca que o laudo foi produzido em março de 2010, pelo que suas conclusões são fidedignas ao auto.

Em retorno à CEJUL, a julgadora singular se manifesta pela procedência do auto de infração, sob o fundamento de que o significado de industrialização encontrado no art. 49 da Lei nº 12.670/96 corresponde à transformação industrial da energia adquirida para oferta no mercado de consumo e não às hipóteses em que ela é utilizada como insumo no processo de industrialização de outros bens. Sendo assim, considera que a energia elétrica adquirida pela impugnante não tem como propósito a sua própria industrialização é, portanto, adquirida para ser consumida no processo produtivo dos bens da empresa autuada, o que enseja a irregularidade do aproveitamento dos créditos.

A parte reingressa nos autos com recurso ordinário, às fls. 192 à 215, no qual reproduz os argumentos suscitados em sede de impugnação e argui:

1. A decisão singular merece ser reformada porque pretende limitar o direito ao crédito apenas às hipóteses que a energia é adquirida para futura venda no mercado, o que caracteriza a situação prevista no 49, § 2º, I, “a”. Ocorre que o 49, §2º, I, b prevê o aproveitamento de crédito de energia consumida no processo de industrialização dos estabelecimentos, que não se confunde com o processo de industrialização da própria energia. Se assim fosse, apenas as usinas geradoras e as distribuidoras de energia elétrica teriam direito ao crédito de ICMS. Quisesse o legislador fazer restrição assim teria feito de forma expressa, referindo-se a processo de industrialização da própria energia;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

2. Merece ser reformada porque não observou que o laudo técnico é específico para o estabelecimento autuado, atestando que o supermercado exerce atividade industrial dentro do seu estabelecimento;
3. Em nenhum momento a autuação traz o debate sobre a impossibilidade de aproveitamento de créditos por contribuintes diferentes de geradores/produtores/distribuidores. A discussão se pontuou unicamente sobre a possibilidade de um varejista se utilizar de crédito oriundo da aquisição de energia elétrica. Tanto que justifica a lavratura do auto de infração em precedentes judiciais que autorizam o aproveitamento do ICMS se oriundo de processo de industrialização;
4. Se encontra em trâmite, pendente de julgamento no STF, o mérito do Recurso Extraordinário nº 5888954-SC, mas que já houve o reconhecimento da repercussão geral e volta a citar os precedentes do Tribunal Adm. de Pernambuco, do STJ, dentre outros;
5. Alega, ainda, o caráter confiscatório da multa; in dúbio pro contribuinte;
6. E pugna, ao final, pela nulidade/improcedência da autuação, a redução ou afastamento da multa, a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas.

Às fls. 217 à 219 dos autos, consta o Parecer de nº 60/2022, expedido pela Assessoria Processual Tributária, com manifestação pelo conhecimento do recurso ordinário, negando-lhe provimento, para que seja mantida a decisão singular de procedência da autuação.

É o relatório.

02 – VOTO DO RELATOR

O ilícito tributário consubstanciado no auto de infração em epígrafe diz respeito ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS, oriundo de operações de entrada de energia elétrica, no período de 01/2010 a 01/2013, no valor de R\$ 613.859,63.

Contrapondo-se ao feito, aduz o recorrente que o crédito a que se refere a presente autuação é legítimo porque a energia elétrica foi consumida nos setores industriais do estabelecimento da recorrente, em harmonia com o disposto no art. 49, § 2º, I, b, da Lei nº 12.670/96 c/c o art. 60, § 11, do Dec. nº 24.569/97 e art. 33, II, “b”, da LC nº 87/96, que permitem o aproveitamento do crédito quando a energia for consumida no processo de industrialização. Acrescenta, ainda, que o direito ao crédito de energia elétrica não é exclusivo dos estabelecimentos essencialmente industriais, dependendo apenas da existência de processo de industrialização na atividade do contribuinte.

Da análise do regramento legal sobre a matéria, depreende-se, contudo, que não assiste razão ao recorrente.

O art. 52 da Lei nº 12.670/96 dispõe que: *“Salvo disposição em contrário, não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, conforme definidos em regulamento. (gn)”*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Desta feita, deve-se levar em conta que a autuada tem a atividade principal de comércio, de supermercado (CNAE 4711302), ou seja, comércio varejista de mercadorias em geral.

Assim sendo, o permissivo legal do art. 49, § 2º, I, “b” da Lei 12.670/96 não se enquadra às atividades desempenhadas pela recorrente, assim como a previsão contida no art. 49, § 2º, II, cuja possibilidade de crédito vem sendo prorrogado ao longo dos anos, estando, à época dos fatos geradores objeto da autuação em exame, com autorização legal para usufruto do crédito fiscal somente a partir de 01/01/2020.

Ademais, o próprio Código Tributário Nacional – CTN em seu art. 46, parágrafo único, define atividade industrial, nos seguintes termos:

“Art. 46. O Imposto, de competência da União, sobre Produtos Industrializados tem como fato gerador: (...). Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.(gn)”

Soma-se que o regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010, em seu artigo 4º, prescreve que *“caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como”*, descrevendo nos incisos I a V os processos operacionais dessa atividade industrial.

Ocorre que o artigo 5º do aludido regulamento estabelece algumas exclusões, não considerando industrialização o preparo de produtos alimentares nas condições estabelecidas (I, “a”), senão vejamos:

“Art. 5º Não se considera industrialização:

I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor;

Inclusive, é com base nessa norma excludente que o Superior Tribunal de Justiça vem negando aos contribuintes o direito ao crédito com relação à energia elétrica consumida diretamente no setor de panificação e congelamento de alimentos no estabelecimento comercial (supermercados), conforme se extrai do acórdão abaixo transcrito:

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



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

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." 4. (...) 5. (...)

De fato, a matéria será também analisada pelo Supremo Tribunal Federal - STF, como afirma o recorrente - RE nº 588.954/RG, Tema nº 218: "Direito de supermercado a crédito do ICMS relativo à energia elétrica utilizada no processo produtivo de alimentos que comercializa." No entanto, a questão ainda se encontra pendente de julgamento, de modo que os precedentes mencionados pelo autuado não são dotados de força vinculante nesse Contencioso.

Nesse diapasão, forçoso concluir que o direito ao crédito está vinculado à natureza do estabelecimento (industrial). Atividades de panificação e resfriamento de alimentos, quando desenvolvidas dentro de um supermercado (estabelecimento comercial) não se adequam ao conceito de atividade industrial para efeito de direito ao creditamento do ICMS relativo à energia elétrica nelas consumida, não havendo que se falar em violação ao princípio da não cumulatividade, que não tem caráter absoluto.

No tocante ao argumento do recorrente segundo o qual a multa aplicada tem caráter confiscatório, em violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação de confisco, não há como prosperar, haja vista que, nos termos do § 2º do art. 48 da Lei 15.614/14, não se inclui na competência de julgamento das autoridades administrativas afastar aplicação de norma sob fundamento de inconstitucionalidade - ressalvado os casos julgados em ações diretas de inconstitucionalidades ou de constitucionalidades e de Súmulas Vinculantes. No mesmo sentido, a dicção da Súmula 11 do Conat:

“É VEDADO AOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT AFASTAR OU REDUZIR MULTA SUGERIDA EM AUTO DE INFRAÇÃO SOB O FUNDAMENTO DE APRESENTAR NATUREZA CONFISCATÓRIA POR IMPLICAR INDEVIDO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 12.670/96.”

Também não merece acolhida a alegação de que se deve levar em consideração o benefício da dúvida, prescrito no art. 112, do CTN, uma vez que na hipótese concreta dúvidas não remanescem quanto ao escoreito enquadramento da exigência fiscal.

Ainda, afasta-se o pedido de perícia, uma vez que sua formulação se deu de maneira genérica, sem observar os requisitos legais fixados no § 1º do art. 93 e, ainda, nos termos do art. 97, I, III e IV, todos da Lei 15.614/14.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Ante o exposto, VOTO no sentido de conhecer do recurso ordinário, negar-lhe provimento, a fim de ratificar a decisão de primeiro grau.

Eis o voto.

Demonstrativo do Crédito Tributário(R\$)

Principal	R\$ 613.859,63
Multa	R\$ 613.859,63
TOTAL	R\$ 1.227.719,26

03 – DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente **BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA** e recorrida CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA, a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e em referência às questões suscitadas pela recorrente, deliberar nos seguintes termos: 1. Quanto à alegação de caráter confiscatório da multa aplicada – Foi rejeitado por unanimidade de votos, com fundamento no art. 48, §2º da Lei nº 15.614/2014 e Súmula 11 do Conselho de Recursos Tributários. 2. No mérito, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara de Julgamento resolve conhecer do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Presente para sustentação oral, o representante legal da Recorrente, Dr. Alexandre Araújo de Albuquerque.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 20 de OUTUBRO de 2022.

Ana Carolina Cisne Nogueira Feitosa

Conselheira Relatora

Maria Elineide Silva e Souza

Ubiratan Ferreira de Andrade

Presidente

Procurador do Estado



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento
