



- **RIO GRANDE DO NORTE**
- **SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO**
- **CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº 0158/2013
PAT Nº 0087/2013 – 1ª URT
RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE BOMPREÇO S/A SUPERM DO NORDESTE LTDA
ADVOGADO FERNANDO DE OLIVEIRA LIMA
RECORRIDA SEC DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RELATOR JOÃO FLÁVIO DOS SANTOS MEDEIROS

RELATÓRIO

Da análise do Auto de Infração nº 87/2013-1ª URT, de 11/03/2013, depreende-se que a empresa acima epigrafada, foi autuada na seguinte infringência: “Reduzir o montante do imposto devido, em virtude do aproveitamento indevido de crédito fiscal nas aquisições de energia elétrica para consumo em estabelecimento comercial, **alcançando o período de 01/01/2008 a 10/09/2012**”, infringindo o disposto no art. 150, III c/c art. 108, 109-A, 115, 118 e 150, XIII, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97, com penalidade prevista no art. 340, II, “a “ do diploma legal retrocitado. O débito autuado corresponde a R\$ 1.075.912,00 de ICMS, R\$ 1.613.868,14 de multa, totalizando R\$ 2.689.780,16.

Além da inicial, consta nos autos Ordem de Serviço nº 7657, de 11/09/12, fl. 03; demonstrativo da ocorrência, fl. 24 e ss.; Termo de antecedentes fiscais, às fls. 313, consta que o contribuinte “**é reincidente em relação à parte do período a ocorrência**”.

Impugnação às fls. 314 em que o contribuinte resume a infração e acrescenta em sua defesa:

- A legislação em vigor garante o direito ao crédito da energia elétrica no processo

de industrialização (art. 109, II, § 20, II do Regulamento do ICMS);

- Como preliminar, “deve-se reconhecer a extinção parcial do crédito tributário relativo aos períodos de janeiro e fevereiro de 2008, por força do art. 156, V, c/c o art. 150, §4º, todos do CTN, que tratam da prescrição e decadência...”;
- Apresenta laudo técnico onde “a despeito de sua atividade principal ser ‘comércio varejista’, é certo que a impugnante, no desenvolver de suas atividades, industrializa produtos”. De acordo com o laudo, pg. 44, 3% da energia consumida no estabelecimento autuado são para o processo de industrialização;
- Também referenda a legitimidade do crédito do ICMS o art. 155, da Carta Magna, e os artigos 20 e 33, II, ‘b’ da Lei Complementar 87/96.
- “Se prevalecer o entendimento da impossibilidade do creditamento (...) terá um custo adicional e não poderá concorrer com outras padarias que creditam o ICMS incidente nas mencionadas aquisições. Isso afronta a Lei e os princípios da isonomia e da livre concorrência”. Assim, considera ilegal a restrição do crédito da energia consumida no processo de industrialização apenas ao estabelecimento industrial.
- Alega que a multa deve ser aplicada na proporção da penalidade cometida pelo infrator, e que a aplicada é desarrazoada, desproporcional, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório
- Afirma que o art. 112 do CTN afirma que, em caso de dúvida, a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte;

No final, requer, como preliminar de mérito, a extinção do crédito tributário no período de janeiro e fevereiro de 2008, por decadência; a improcedência total do auto de infração; e que, na dúvida, seja conferida a interpretação mais benéfica à impugnante, conforme o teor do art. 112 do CTN.

Os autuantes apresentam contestação à impugnação, as fls. 406 a 430, onde, em resumo, afirmam:

- Quanto a preliminar de decadência, tal argumento não prospera tendo em vista que o entendimento pacificado é que “o prazo decadencial, nos casos de creditamento do ICMS, é regido pelo art. 173, I do CTN;

- Trazem a colação o antigo art. 109 do Regulamento do ICMS (Dec. 13.640), que conforme art. 109, §20, II, IV, que permitia o creditamento da energia elétrica utilizada no processo de industrialização a partir de 1º de janeiro de 2011;
- Porém, tal artigo foi revogado pelo Decreto nº 21.044, de 10/03,2009, sendo substituído pelo art. 109-A, que em seu inciso II, alíneas “b” e “d”, permite o aproveitamento do crédito fiscal consumida no processo de industrialização (“b”), desde que a partir de 1º de janeiro de 2011 (“d”), assim, “...a impugnante – por exercer atividade de comércio varejista – somente terá direito ao crédito sobre a aquisição de energia elétrica consumida nestas atividades a partir de 1º/01/2021”.
- Não considera o contribuinte indústria, conforme a definição dada pelo art. 5º, I, a, do Dec. Nº 2.637/98, que regulamenta o IPI

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 ao consumidor

- Acrescenta que “a energia elétrica utilizada pela autuada **não é** consumida em qualquer processo de industrialização” (grifo no original);
- Traz comentários a respeito do princípio da não cumulatividade e sobre a classificação de multas confiscatórias, e ao final,
- No final, os autuantes requerem a manutenção do auto de infração em sua integralidade.

Por sua vez, o Julgador Monocrático julgou procedente o lançamento, conforme Decisão 165/2013-COJUP, fls. 731 e ss.

Cientificada da decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário (fl.487), onde, resumidamente:

- Alega prejudicial de mérito por força dos arts. 156, V, c/c o art. 150, §4º, do CTN, “... posto que não há como negar que, de fato, trata-se de pagamento antecipado do ICMS, uma vez que o imposto é pago nas contas de energia elétrica. Em outras palavras, durante o período autuado, efetivamente foram realizados procedimentos

antecipados de apuração e respectivo recolhimento do ICMS compreendido com devido, e quanto a isto não pode haver dúvidas em face da própria natureza do imposto”. Assim, estariam decadentes os créditos tributário dos períodos de janeiro de fevereiro de 2008, pois a recorrente foi citada em 13/03/2013, “posto que decorridos os cinco anos previstos legalmente do fato gerador”.

- Afirma que o crédito fiscal concedido independe da atividade em que o contribuinte esta inscrito (comércio, no caso), mas se este utiliza energia no processo de industrialização, ex vi do art. 109 do RICMS e art. 20 da LC 87/96: “o certo é que o estabelecimento comercial que consome energia elétrica em determinado processo industrial tem direito ao crédito fiscal, assim como o estabelecimento industrial que consome energia elétrica fora do processo industrial não tem direito ao crédito”. Se não fosse assim, estaria atropelando o preceito constitucional da isonomia.
- Acrescenta que o supermercado, além de sua atividade meramente comercial, exerce atividade industrial, notadamente nas áreas de panificação e frigorífico, e neste caso, a energia elétrica, por ser elementos indispensável para o desenvolvimento desta atividade, gera direito ao crédito do ICMS e que o consumo das áreas produtivas representam o percentual de 44,3% , conforme laudo técnico anexado.
- Diz que a legislação tributária estadual é completa sobre o conceito de industrialização (ex vi do art. 463 do RICMS/RN), não carecendo do auxílio de normas aplicáveis a outros impostos. (Regulamento do IPI).
- Cita precedentes judiciais e administrativos que entende ser aplicáveis ao caso em exame;
- Considera desproporcional a multa aplicada, considerando necessária a dosimetria da pena e a intenção do contribuinte, além de que, havendo dúvidas, a legislação tributária deve ser interpretada em favor do contribuinte;
- No final, pede para que seja julgado improcedente o auto de infração, e , não sendo acolhido o período anterior, o que se cogita pelo princípio da eventualidade, seja reduzida, ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco e que ainda sobre alguma dúvida, requer que se interprete a norma jurídica da forma mais favorável a recorrente (art.

112 do CTN)

Aberta vista à Procuradoria Geral do Estado, seu representante, através de Despacho (fl. 536, v), e com fulcro no art. 3º da Lei Estadual nº 4.136/72, reservou-se ao direito de apresentar parecer oral, por oportunidade da sessão de julgamento, perante o Egrégio Conselho de Recursos Fiscais.

É o que importa relatar.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 02 de dezembro de 2014.

João Flávio S. Medeiros

Relator



- RIO GRANDE DO NORTE
- SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
- CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº	0158/2013
PAT Nº	0087/2013 – 1ª URT
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOMPREÇO S/A SUPERM DO NORDESTE
ADVOGADO	FERNANDO DE OLIVEIRA LIMA
RECORRIDA	SEC DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RELATOR	JOÃO FLÁVIO DOS SANTOS MEDEIROS

VOTO

Da análise do Auto de Infração nº 87/2013-1ª URT, de 11/03/2013, depreende-se que a empresa acima epigrafada, foi autuada na seguinte infringência: “Reduzir o montante do imposto devido, em virtude do aproveitamento indevido de crédito fiscal nas aquisições de energia elétrica para consumo em estabelecimento comercial, **alcançando o período de 01/01/2008 a 10/09/2012**”, infringindo o disposto no art. 150, III c/c art. 108, 109-A, 115, 118 e 150, XIII todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97, com penalidade prevista no art. 340, II, “a “ do diploma legal retrocitado. O débito autuado corresponde a R\$

1.075.912,00 de ICMS, R\$ 1.613.868,14 de multa, totalizando R\$ 2.689.780,16.

O contribuinte apresenta recurso tempestivo, fls. 487 e ss.

Preliminar de decadência

Com relação a preliminar de decadência onde o contribuinte alega prejudicial de mérito por força dos arts. 156, V, c/c o art. 150, §4º, do CTN, “... posto que não há como negar que, de fato, trata-se de pagamento antecipado do ICMS, uma vez que o imposto é pago nas contas de energia elétrica. Em outras palavras, durante o período autuado, efetivamente foram realizados procedimentos antecipados de apuração e respectivo recolhimento do ICMS compreendido com devido, e quanto a isto não pode haver dúvidas em face da própria natureza do imposto”. Assim, estariam decadentes os créditos tributário dos períodos de janeiro de fevereiro de 2008, pois a recorrente foi citada em 13;/03/2013, “posto que decorridos os cinco anos previstos legalmente do fato gerador”.

Tal assunto já foi discutido no 0391/2013 – SUFISE, relatado pelo Conselheiro Sandro Cláudio Marques de Andrade, o qual por sua didática e clareza meridiana ousou reproduzir em parte:

O prazo decadencial previsto no art. 173, I é a regra geral, enquanto que o previsto no art. 150, § 4º, é regra especial. O primeiro alcança os tributos cujos lançamentos são: a) direto ou de ofício; b) por declaração ou misto; c) por homologação (sem antecipação de pagamento), enquanto o segundo, os tributos lançados por homologação, com a típica antecipação de pagamento.

O prazo decadencial, tanto na regra geral quanto na especial, é de 5 (cinco) anos. Porém no primeiro conta-se o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte a da ocorrência do fato gerador, enquanto que na regra especial a contagem começa da ocorrência do fato gerador.

O imposto ora guerreado é o ICMS, cujo lançamento, via de regra, ajusta-se na modalidade de lançamento por homologação prevista no art. 150 do CTN. Conforme este dispositivo legal, o contribuinte deve recolher o tributo antes de qualquer providência da Administração, com base em montante que ele mesmo averigua.

No entanto, não havendo o contribuinte realizado qualquer antecipação de pagamento do imposto, não há o que se homologar, pois que falta objeto ao lançamento por homologação. Dessa maneira, a constituição do crédito tributário deve observar o que dispõe o art. 173, I do CTN. Neste caso, a contagem do prazo decadencial para o lançamento do ICMS contar-se-ia a partir do primeiro dia do exercício seguinte.

Há ainda que se ressaltar, que se sendo comprovadas a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme prevê a última parte do § 4º, art. 150 do CTN, que desde já saliento que não constato que foram comprovadas, se não, apenas ventilado o dolo em sede de contrarrazões, avoca-se o art. 173, I do CTN, e o prazo decadencial, mesmo no caso do ICMS, passa a ser contado do primeiro dia ao exercício seguinte ao qual o crédito poderia ter sido constituído.

Constam dos autos, na própria descrição da ocorrência da infração, que o contribuinte, durante o período concernente à imputação da infração, recolheu o ICMS em valor menor do que o devido, porquanto na sua apuração se utilizou indevidamente de crédito.

Após controvérsias, o STJ pacificou a matéria apregoando que nos casos em que o contribuinte recolhe o imposto em valor menor do que o devido em decorrência de creditamento indevido, não havendo comprovação de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial conta-se da ocorrência do fato gerador do tributo, nestes termos:

RELATOR:	MINISTRO BENEDITO GONÇALVES
AGRAVANTE:	ESTADO DE MINAS GERAIS
PROCURADORA:	FABIOLA PINHEIRO LUDWIG
AGRAVADO:	TELEMAR NORTE LESTE S/A
ADVOGADO:	SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. Agravo regimental contra decisão que deu provimento aos embargos de divergência pelos quais a contribuinte suscita dissenso pretoriano acerca

da contagem do lapso decadencial para o lançamento de ofício tendente a cobrar as diferenças de crédito de tributo sujeito a lançamento por homologação pago a menor em decorrência de creditamento indevido.

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, **não há o pagamento**, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

3. "[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).

4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despidendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.

5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve **pagamento a menor de débito tributário** em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

7. Agravo regimental não provido.

[AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 - MG (2011/0036985-1)]

Entendimento agora pacificado, que tem se seguido nas decisões subsequentes. Nesse sentido os acórdãos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. 1. O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes: AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 07/11/2011; AgRg no REsp 1.238.000/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29/06/2012. 2. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no REsp: 1318020 RS 2012/0069993-3, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 15/08/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/08/2013)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. Agravo regimental contra decisão que deu provimento aos embargos de divergência pelos quais a contribuinte suscita dissenso pretoriano acerca da contagem do lapso decadencial para o lançamento de ofício tendente a cobrar as diferenças de crédito de tributo sujeito a lançamento por homologação pago a menor em decorrência de creditamento indevido.

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

3. "[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).

4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despidendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.

5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário aponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

7. Agravo regimental não provido.

(STJ- AgRg nos EREsp 1199262 MG 2011/0036985-1 , Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento:

26/10/2011, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO)

TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CREDITAMENTO INDEVIDO. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA E INÍCIO DO PRAZO. ARTIGO 150, § 4º, CTN. Tendo havido pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, em função de glosa do Estado quanto à apropriação indevida de valores a título de crédito de ICMS, incide, quanto ao termo a quo do prazo decadencial, a regra do artigo 150, § 4º, CTN, ausente, no mais, dolo, fraude ou simulação. (Agravo de Instrumento Nº 70050943562, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa,...

(TJ-RS - AG: 70050943562 RS , Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Data de Julgamento: 31/10/2012, Vigésima Primeira Câmara Cível)

Considerando que a própria descrição da ocorrência, que consta no auto de infração, afirma que a autuada, ora Recorrente, recolheu a menor o imposto devido, ou seja, antecipou algum pagamento, entendo no mesmo sentido do acórdão do STJ, cuja ementa acima foi transcrita, que a regra a ser aplicada ao caso em tela é a prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Consta às fls. 30 dos autos, que o contribuinte foi notificado via Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, com cientificação em 01/03/2013, o que, por força do dispõe o art. 17, V do Regulamento de Procedimentos Administrativo Tributário – RPAT, é de considerar como feita a intimação o primeiro dia útil seguinte à data da confirmação pelo contribuinte. No caso o dia 04/03/2013. Nestes termos:

Art. 17. Considera-se feita a intimação se:

(...)

V - por meio eletrônico, no primeiro dia útil seguinte à data em que o correspondente recebimento for confirmado pelo contribuinte.

Sendo assim, considerando-se a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, encontram-se decaídos os créditos tributários correspondentes ao período de janeiro e fevereiro de 2008.

Quanto o mérito:

- **Creditamento indevido**

Em relação ao mérito, a infração apontada na inicial, diz respeito à imputação de créditos indevidos de ICMS, decorrente de aquisição de energia elétrica

em estabelecimento comercial.

A recorrente aduz que o supermercado exerce atividade industrial, em especial nos setores de panificação e frigorífico.

Quanto ao tema, também este já foi discutido em processo semelhante julgado pelo Ilustre Conselheiro Natanael Cândido Filho, do qual, também aqui utilizaremos excertos, face a sua clareza e didática,

Relata-nos o nobre Conselheiro que, sob o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, o Egrégio Tribunal, ao apreciar o Recurso Especial de nº 1.117.139- RJ, firmou o entendimento segundo o qual se tratando de supermercado, estabelecimento de natureza comercial, não é possível de creditar dos valores pagos à título de ICMS sobre a energia elétrica, nas atividades de panificação e congelamento, ainda que tenha sido destinada à produção de alimentos a serem vendidos naquele estabelecimento.

Vejam os:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO [CPC](#). TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO COMERCIAL (SUPERMERCADO). ATIVIDADES DE PANIFICAÇÃO E CONGELAMENTO DE ALIMENTOS. ARTIGO [33](#), [II](#), B, DA LEI COMPLEMENTAR [87/96](#). ARTIGO [46](#), [PARÁGRAFO ÚNICO](#), DO [CTN](#). DECRETO [4.544/2002](#) (REGULAMENTO DO IPI). PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.

1. 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.

2. A Lei Complementar [87/96](#), pelo princípio da não-cumulatividade, assegura ao sujeito passivo do ICMS, entre outros, o direito de creditamento do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria destinada ao uso ou consumo do estabelecimento (artigo 20, caput).

3. O artigo 33, II, da lei complementar em tela, no que

concerne ao direito de aproveitamento de crédito de ICMS decorrente da energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, previu o que se segue: "Art. 33. (...) Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte: II - a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor; "(redação original)"II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: 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 d) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses;" (inciso e alíneas com a redação dada pela Lei Complementar [102](#), de 11 de julho de 2000)"d) a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses;" (alínea com a redação dada pela Lei Complementar [114](#), de 16 de dezembro de 2002)"d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses;" (redação dada pela Lei Complementar [122](#), de 12 de dezembro de 2006) (....)"4. A redação original do inciso [II](#), do artigo [33](#), da Lei Complementar [87/96](#), preceituava que a energia elétrica genericamente usada ou consumida no estabelecimento geraria direito ao creditamento do ICMS, a partir de 1º.11.1996 (data da entrada em vigor da aludida lei complementar). 5. Deveras, com o advento da Lei Complementar [102/2000](#) (entrada em vigor em 1º.08.2000), a entrada de energia elétrica no estabelecimento somente ensejaria direito de crédito: (i) quando objeto de operação de saída de energia elétrica (alínea a); (ii) quando consumida no processo de industrialização (alínea b); (iii) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior (alínea c); e (iv) a partir de 1º de janeiro de 2003, nas demais hipóteses (alínea d). 6. A Lei Complementar [114](#), de 16 de dezembro de 2002 (vigência a partir de 17.12.2002), no que concerne às hipóteses diversas das previstas nas alíneas [a](#), [b](#) e [c](#), do inciso [II](#), do artigo [33](#), da [Lei Kandir](#), dispôs que haveria direito de creditamento de ICMS na entrada de energia elétrica no estabelecimento a partir de 1º de janeiro de 2007. 7. Por fim, a Lei Complementar [122](#), de 12 de dezembro de 2006 (entrada em vigor em 13.12.2006), determinou que o aludido direito de creditamento do ICMS na entrada de energia elétrica no estabelecimento (em hipóteses outras que as elencadas nas alíneas [a](#), [b](#) e [c](#), do inciso [II](#), do artigo [33](#), da LC [87/96](#)) surge somente a partir de 1º de janeiro de 2011. 8. Consectariamente, a entrada de energia elétrica no estabelecimento, que não for objeto de operação de saída de energia elétrica, que não for consumida no processo de industrialização e cujo consumo não resulta em operação de saída ou prestação para o exterior, somente ensejará direito ao

creditamento de ICMS a partir de 1º.01.2011. 9. In casu, contudo, o estabelecimento comercial (supermercado) ajuizou embargos à execução fiscal fundada em auto de infração, lavrado em 20.08.2004, que considerou indevido o creditamento de ICMS pago na entrada de energia elétrica consumida nas atividades de panificação e congelamento de produtos perecíveis. 10. Deveras, o objeto social da empresa, ora recorrente, consiste na "comercialização de produtos manufaturados, semi-manufaturados, ou in natura, nacionais ou estrangeiros, de todo e qualquer gênero e espécie, natureza ou qualidade, desde que não vedada por lei, bem como a industrialização e processamento de produtos por conta própria ou de terceiros", tendo sido confirmado, pelo Tribunal de origem, que o supermercado, em alguns setores, realiza atividades tendentes à transformação de matéria-prima e ao aperfeiçoamento de produtos destinados ao consumo. 11. A tese genérica de que o contribuinte tem direito ao creditamento de ICMS se comprovar ter utilizado a energia elétrica "no processo de industrialização", ex vi do disposto no artigo [33, II, b](#), da Lei Complementar [87/96](#), foi consagrada pela Primeira Seção, no âmbito de embargos de divergência interpostos por estabelecimento industrial (EREsp 899.485/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 13.08.2008, DJe 15.09.2008). 12. O [parágrafo único](#), do artigo [46](#), do [CTN](#), ao versar sobre o IPI, considera industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. 13. Nada obstante, as normas previstas no Regulamento do IPI (Decreto [4.544/2002](#)) afastam a caracterização das atividades de panificação e congelamento de alimentos como industriais. 14. Com efeito, o artigo 3º, do aludido regulamento, preceitua que "produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária". 15. As características e modalidades de industrialização restaram elencadas no artigo [4º](#), do Decreto [4.544/2002](#), verbis: "Art. [4º](#) 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 (Lei nº [4.502](#), de 1964, art. 3º, [parágrafo único](#), e Lei nº [5.172](#), de 25 de outubro de 1966, art. [46](#), [parágrafo único](#)): I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação); II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento); III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma

classificação fiscal (montagem);IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento). Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados."16. O aludido regulamento, por seu turno, enumera as operações que não são consideradas industrialização, entre as quais consta:"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"(artigo 5º, inciso I, alínea a, do Regulamento do IPI). 17. O regulamento do IPI, em seu artigo 6º, incisos I e II, esclarece que embalagem de apresentação não se confunde com o acondicionamento para transporte do produto. 18. Conseqüentemente, a atividade de panificação, desenvolvida pelo supermercado, não se afigura como "processo de industrialização", à luz do disposto no artigo 46, do CTN, em virtude da exceção prevista no artigo 5º, inciso I, alínea a, do Decreto 4.544/2002, que se apresenta como legislação tributária hígida. 19. A atividade de congelamento de alimentos, por seu turno, não se amolda aos critérios estabelecidos no artigo 4º, do regulamento citado. 20. O Supremo Tribunal Federal, em 22.10.2009, reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário 588.954/SC, cujo thema iudicandum restou assim identificado:"ICMS. Creditamento de serviços de energia elétrica utilizado no processo produtivo. Princípio da não-cumulatividade. Supermercado. Atividade industrial de alimentos. Panificação e congelamento."21. O reconhecimento da repercussão geral pelo STF, com fulcro no artigo 543-B, do CPC, como cediço, não tem o condão, em regra, de sobrestar o julgamento dos recursos especiais pertinentes. 22. É que os artigos 543-A e 543-B, do CPC, asseguram o sobrestamento de eventual recurso extraordinário, interposto contra acórdão proferido pelo STJ ou por outros tribunais, que verse sobre a controvérsia de índole constitucional cuja repercussão geral tenha sido reconhecida pela Excelsa Corte (Precedentes do STJ: AgRg nos EREsp 863.702/RN, Rel. Ministra Laurita Vaz, Terceira Seção, julgado em 13.05.2009, DJe 27.05.2009; AgRg no [Ag 1.087.650/SP](#), Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 18.08.2009, DJe 31.08.2009;

AgRg no [REsp 1.078.878/SP](#), Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.06.2009, DJe 06.08.2009; AgRg no [REsp 1.084.194/SP](#), Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 05.02.2009, DJe 26.02.2009; EDcl no AgRg nos EDcl no AgRg no [REsp 805.223/RS](#), Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 24.11.2008; EDcl no AgRg no [REsp 950.637/MG](#), Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.05.2008, DJe 21.05.2008; e AgRg nos EDcl no [REsp 970.580/RN](#), Rel. Ministro Paulo Gallotti, Sexta Turma, julgado em 05.06.2008, DJe 29.09.2008). 23. Destarte, o sobrestamento do feito, ante o reconhecimento da repercussão geral do thema iudicandum, configura questão a ser apreciada tão somente no momento do exame de admissibilidade do apelo dirigido ao Pretório Excelso. 24. Os dispositivos legais apontados como violados restaram implicitamente prequestionados, não se vislumbrando violação do artigo [535](#), do [CPC](#), uma vez que o acórdão recorrido afastou a alegação de cerceamento de defesa (pugnando pela desnecessidade da prova) e considerou impossível o creditamento do ICMS, ao fundamento de que "a atividade desenvolvida pela apelante não pode ser considerada como industrial para efeito de creditamento, porquanto ainda que se vislumbre, em alguns setores, a transformação de matéria-prima e o aperfeiçoamento de produtos destinados ao consumo, seu desempenho possui caráter secundário no plano empresarial, focado, essencialmente, na comercialização de bens de consumo". 25. O artigo [557](#), do [CPC](#), autoriza o relator a negar seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior (redação dada pela Lei [9.756/98](#)). 26. A manutenção do julgado monocrático pelo órgão colegiado, em sede de agravo interno, com a encampação dos fundamentos exarados pelo relator, torna prejudicada a controvérsia acerca da regular aplicação do caput, do artigo [557](#), do [Código de Processo Civil](#) (Precedentes do STJ: AgRg no [Ag 1.155.697/DF](#), Rel. Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 17.09.2009, DJe 13.10.2009; AgRg no Ag 807.013/GO, Rel. Ministro Vasco Della Giustina , Terceira Turma, julgado em 18 (Desembargador Convocado do TJ/RS).08.2009, DJe 03.09.2009; REsp 772.447/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04.11.2008, DJe 27.11.2008; AgRg no [REsp 389.936/SC](#), Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 09.09.2008, DJe 09.10.2008; e [REsp 1.038.501/PR](#), Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17.04.2008, DJe 12.05.2008). 27. A apontada violação dos artigos [130](#) e [131](#), do [CPC](#), não resta

configurada, quando o Tribunal de origem, prestigiando o princípio do livre convencimento motivado do julgador, considera desnecessária a produção de prova, sob o fundamento de que "a atividade desenvolvida pela apelante não pode ser considerada como industrial para efeito de creditamento, porquanto ainda que se vislumbre, em alguns setores, a transformação de matéria-prima e o aperfeiçoamento de produtos destinados ao consumo, seu desempenho possui caráter secundário no plano empresarial, focado, essencialmente, na comercialização de bens de consumo". 28. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do [CPC](#), e da Resolução STJ 08/2008.

(STJ - REsp: 1117139 RJ 2009/0099551-5, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 25/11/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 18/02/2010)

Neste cenário, de acordo com a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, as normas previstas do Decreto 4.544/2002 (Regulamento do IPI) afastam a caracterização das atividades de panificação e congelamento de alimentos como industriais em estabelecimento comercial, em especial, supermercado.

Como destacado no início, o Superior Tribunal de Justiça fixou o referido entendimento, sob o regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil.

O referido dispositivo trata do procedimento para julgamentos repetitivos pelo STJ, mediante a seleção de recursos representativos da controvérsia.

Em se tratando de processos judiciais, por força dos incisos I e II, do § 7º, do artigo 543-C, do Código de Processo Civil, os tribunais devem seguir a orientação do Eg. Superior Tribunal de Justiça

Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.

(...)

§7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos

especiais sobrestados na origem:

I - terão seguimento denegado nas hipóteses de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça;

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese

de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça.

Nessa esteira, entendo que não cabe a este Tribunal Administrativo inovar ante o referido posicionamento, exarado sob o regime de recursos repetitivos, haja

vista que as decisões submetidas a tal sistemática (543-C do Código de Processo Civil) ostenta força persuasiva especial e diferenciada.

Vale destacar o posicionamento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em seu Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2010, contra decisões proferidas em consonância com o precedente oriundo do novo regime impostos pelos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil

14. Nesta linha, pode-se afirmar, então, que: o procedimento especial e legitimador previsto no art. 543-B e 543-C do CPC faz com que os precedentes judiciais dele decorrentes ostentem um nível bastante elevado de certeza e definitividade: esses atributos, por sua vez, estando precedentes em tais precedentes, são capazes de lhes elevar a força persuasiva, o que significa que a sua observância, pelos órgãos jurisdicionais inferiores, embora não seja obrigatória, dado o seu caráter não vinculante, certamente será a regra.

Neste contexto, é forçoso reconhecer a impossibilidade da reforma da decisão recorrida

Merece registro os seguintes julgados:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO COMERCIAL (SUPERMERCADO). ATIVIDADES DE PANIFICAÇÃO E CONGELAMENTO DE ALIMENTOS. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO REsp 1.117.139/RJ, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULANTE DESSES PRECEDENTES (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(STJ - EDcl no AREsp: 179752 SC 2012/0103723-4, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 21/06/2012, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 29/06/2012)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - CREDITAMENTO - COMERCIANTE - ATIVIDADES DE PANIFICAÇÃO, PEIXARIA, DOCERIA ETC - ART. 33, II DA LC 87/96 - IMPOSSIBILIDADE - REsp 1.117.139/SP - ART. 543-C DO CPC - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICCIONAL - IRRELEVÂNCIA DA PROVA PERICIAL - DISSÍDIO INTERPRETATIVO

PREJUDICADO - SÚMULA 83/STJ. 1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide. 2. A Primeira Seção, no REsp 1.117.139/RS, julgado sob o regime do artigo 543-C, do CPC, decidiu que as atividades de panificação e congelamento realizadas em supermercados não se caracterizam como industrialização, não ensejando o creditamento de ICMS. 3. O entendimento jurisprudencial torna irrelevante a consideração de prova pericial produzida para a verificação do quantum de energia elétrica que é consumida em tais atividades. 4. Prejudicada a divergência jurisprudencial, nos termos da Súmula 83/STJ. 5. Recurso especial não provido.

(STJ - REsp: 1127414 RJ 2009/0043770-6, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 17/06/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 28/06/2010)

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. APRECIÇÃO DA QUESTÃO EM SEDE DE AGRAVO INTERNO. ICMS. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO COMERCIAL (SUPERMERCADO). PANIFICAÇÃO E CONGELAMENTO. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME DO ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E DA RESOLUÇÃO Nº 8/2008 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (RECURSOS REPETITIVOS). 1. Em havendo o órgão colegiado, em sede de agravo interno, analisado o mérito do recurso anteriormente decidido monocraticamente pelo Relator, resta prejudicada a análise de ofensa ao artigo 557, parágrafo 1º-A, do Código de Processo Civil, suscitada em sede de recurso excepcional. 2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.117.139/RJ, da relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado no DJe de 18/2/2010, submetido ao regime dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil, incluído pela Lei nº 11.672/2008), firmou o entendimento de que "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." 3. Agravo regimental improvido.

(STJ - AgRg no Ag: 1225771 RJ 2009/0206808-0, Relator: Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Data de Julgamento:

11/05/2010, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/05/2010)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA NAS ATIVIDADES DE PANIFICAÇÃO E CONGELAMENTO DE ALIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO RESP 1.117.139/RJ. 1. Cumpre esclarecer que, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC, os demais recursos fundados em idêntica controvérsia podem ser apreciados pelo relator, na forma prevista no art. 557 do CPC. Por outro lado, a pendência de julgamento de recurso submetido ao regime da repercussão geral, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, por si só, não impõe o sobrestamento de recurso ordinário que trate da mesma controvérsia, sendo que eventual sobrestamento deverá ocorrer na hipótese de interposição de recurso extraordinário. 2. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o REsp 1.117.139/RJ (Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 18.2.2010), aplicando a sistemática prevista no art. 543-C do CPC, firmou entendimento no sentido de que as atividades de panificação e congelamento de alimentos, realizadas por estabelecimento comercial, não se caracterizam como processo de industrialização, razão pela qual inexistente direito ao creditamento do ICMS recolhido em relação à energia elétrica consumida na realização de tais atividades. 3. Agravo regimental não provido.

(STJ, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 08/04/2014, T2 - SEGUNDA TURMA)

Em homenagem ao princípio da verdade material, sobre o laudo anexo apresentado pela recorrente, preciosas as observações do julgador fiscal:

“...Conforme informações neles contidas, sobre os dados da obra/serviço, que trata da inspeção feita no estabelecimento comercial situada na Av. Engenheiro Roberto Freire, 2824, Capim Macio em Natal-RN, de CNPJ 0465411000188. Logo, não se entende como poderia servir de amparo legal para apropriação de crédito fiscal na energia supostamente utilizada em processo de industrialização ocorrido em outro estabelecimento, em outro endereço, localizado a centenas de quilômetros dali, em condições climáticas completamente diferentes da capital, como é o caso da

atuada, situada à Avenida Prudente de Moraes, 3720, Lagoa Nova, Natal, RN.”

Naquele contexto, esse laudo técnico em nada socorre a recorrente, não possuindo, desse modo, o valor como prova no presente caso.

Dosimetria da pena

A atuada insurgiu-se ainda contra a multa aplicada pelo fisco, alegando que teria caráter confiscatório, por ser superior ao próprio valor do imposto cobrado.

Quanto à alegação do aspecto confiscatório das penalidades aplicadas, bem como a desproporcionalidade da multa isolada, importa salientar que os percentuais utilizados no presente Auto de Infração estão dentro da estrita legalidade. Obedecem aos dispositivos da Lei 6968/96, especificamente o art. 64, inciso II, alínea “c” c/c § 2º do mesmo artigo, e o art. 56, inciso II, repetido no RICMS no art. 340, II, c:

Art. 64. Serão punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

(...)

II - com relação ao crédito do imposto:

(...)

c) transferir o crédito nos casos não previstos na legislação, ou sem atender às exigências nela estabelecidas, ou, ainda, em montante superior aos limites permitidos: cento e cinquenta por cento do valor do crédito irregularmente transferido;

Art. 340. São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

(...)

II- com relação ao crédito do imposto:

(...)

c) transferir o crédito nos casos não previstos na legislação, ou sem atender às exigências nela estabelecidas, ou, ainda, em montante superior aos limites permitidos: cento e cinquenta por cento do valor do crédito irregularmente transferido;

Ademais, não compete a este Órgão julgador administrativo apreciar a alegação de pretenso efeito confiscatório da multa, dado o impedimento previsto no art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários, aprovado pelo Decreto **13.796, de 16 de fevereiro de 1998**, assim dispõe:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão

julgador:

I - de ilegalidade ou de inconstitucionalidade de disposição de lei já reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - de ilegalidade de atos infralegais;

III - de questão de fato não apresentada na primeira instância.

Também no mesmo sentido, a Resolução nº 01/2009, que aprova o Regimento Interno assim dispôs:

“Art. 1º O Conselho de Recursos Fiscais (CRF), órgão de deliberação coletiva, tem por atribuição o julgamento administrativo, em segunda instância, dos recursos interpostos de decisões prolatadas em primeira instância, com efeitos suspensivo e devolutivo, nos litígios entre contribuintes e a Secretaria da Tributação, decorrentes da aplicação da legislação tributária.

Parágrafo único. Não se inclui na competência julgadora do Conselho o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal, salvo se houver pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal ou decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça.”(g.n.)

Vejamos como leciona o Prof. Paulo de Barros Carvalho a respeito da estrutura lógica da regra punitiva tributária, expressa em sua obra Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 465 e 466:

“O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no conseqüente da regramatriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe um nome de ilícito ou infração tributária. Atrelada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deontica, vinculando, abstratamente, o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico, denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovida a título de sanção.”

Assim, tal argumento pode ser facilmente fulminado pelo simples fato de que a penalidade aplicada não poderia ser arbitrária, uma vez que emana de previsão legal, ou seja, está amparada na lei 6968/96, a qual instituiu o tributo em nosso Estado.

Sobre a pretensão da recorrente para que seja beneficiada pelo art. 112 do CTN, ou seja, interpretação benigna, pressupõe a existência de dúvida objetiva na exegese da legislação fiscal, que não é o caso dos autos, o dispositivo em comento não pode ser aplicado.

A interpretação mais favorável só deve ser aplicada quando tratar de norma punitiva, devendo ser afastada quando falar-se em outros casos.

A penalidade aplicada à espécie guarda sintonia com a denúncia dos autos:

Por tais razões, e considerando, ainda, tudo mais que do processo consta, VOTO, pelo conhecimento e negar provimento parcial ao recurso voluntário, para alterar a decisão singular, julgando o auto de infração procedente em parte, e considerando-se a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, declarar decaídos os créditos tributários correspondentes ao período de janeiro e fevereiro de 2008.

É como voto.

Sala Conselheiro Danilo G. dos Santos, Natal, 02 de dezembro de 2014.



- **RIO GRANDE DO NORTE**
- **SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO**
- **CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº	0158/2013
PAT Nº	0087/2013 – 1ª URT
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOMPREÇO S/A SUPERM DO NORDESTE
ADVOGADO	FERNANDO DE OLIVEIRA LIMA
RECORRIDA	SEC DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RELATOR	JOÃO FLÁVIO S. MEDEIROS

ACÓRDÃO Nº 120/2014 – CRF

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO ICMS. CREDITAMENTO. CTN. PRELIMINAR. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO FISCAL. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO DO ICMS MENOR DO QUE O DEVIDO. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. ART. 150, § 4º DO CTN. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO COMERCIAL (SUPERMERCADO). PANIFICAÇÃO E CONGELAMENTO. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME DO ARTIGO 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.. MULTA. DIMENSIONAMENTO EXCESSIVO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCOMPETÊNCIA DO CRF PARA JULGAR. ART. 89 RPAT. ART. 1º, PARÁG. ÚNICO DO REGIM. INT. CRF. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

1. Ocorrendo antecipação de pagamento de ICMS, ainda que menor do que o devido, o prazo decadencial para lançamento das diferenças constatadas é de cinco anos contados da ocorrência do fator gerador, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. O creditamento indevido, aqui considerado, reduziu, indevidamente, o ICMS a recolher, apurado conforme diferença encontrada entre créditos e débitos, sem, no entanto, abarcar todo o débito tributário do imposto devido. Assim, não há que se falar em ausência de pagamento antecipado, até porque consta dos autos que o contribuinte recolheu a menor o imposto devido. Nem ficou comprovado a ocorrência de do dolo, fraude ou simulação, o que, dessa forma, não afasta a aplicação do disposto no art. 150, § 4º do CTN. Precedentes jurisprudenciais do STJ citados.

2.. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião

do julgamento do Recurso Especial nº 1.117.139/RJ, da relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado no DJe de 18/2/2010, submetido ao regime dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil, incluído pela Lei nº 11.672/2008), firmou o entendimento de que "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."

3. A multa punitiva guarda relação com a penalidade aplicada à espécie e os órgãos julgadores não possuem competência para examinar legalidade de legislação em matéria tributária. A ressalva regimental do CRF para o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal quando houver pronunciamento definitivo do STF ou decisões reiteradas do STJ, não inclui o redimensionamento de penalidades, providência abrangida pela esfera de competência do Poder Legislativo Estadual. Teor do artigo 89 do RPAT e do art. 1º, parágrafo único do Regimento Interno do CRF. Precedentes: Acórdãos nºs. 149 e 151/2013 CRF.

4. Recurso voluntário conhecido e provido parcialmente. Denúncia que se confirma. Decisão singular reformada. Auto de infração parcialmente procedente.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, à unanimidade, em consonância parcial com o parecer oral da ilustre representante da douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer e prover parcialmente o recurso voluntário interposto, para reformar a decisão singular, julgando o auto de infração procedente em parte.

Sala Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, em Natal, 02 de dezembro de 2014.

André Horta Melo

Presidente

João Flávio S. Medeiros

Relator

Ana Karenina de Figueiredo Ferreira Stable

Procuradora do Estado