

**PROCESSO** - A. I. Nº 300766.0007/11-1  
**RECORRENTE** - COMERCIAL DE ESTIVAS B. S. LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0038-04/12  
**ORIGEM** - INFAS PAULO AFONSO  
**INTERNET** - 28.11.2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO Nº 0358-12/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NA COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. É vedado o uso de crédito fiscal de energia elétrica por estabelecimento comercial no período fiscalizado. Documentos juntados ao processo comprovam o exercício de atividade de comercialização, não tendo sido comprovada a alegação de que exerce atividade industrial. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 4ª JJF, a qual, através do Acórdão nº. 0038-04/12, considerou Procedente a Ação Fiscal, exigindo ICMS, no total de R\$100.363,68, mais multa de 60%, resultante da utilização indevida de crédito fiscal na aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias, sendo glosado crédito do imposto.

O autuado apresentou, às fls. 67/79, impugnação tempestiva, tendo, em seguida, o auditor prestado a informação fiscal de praxe (fls. 94/95).

Após os trâmites legais, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide administrativa na literalidade adiante reproduzida:

*“Na defesa apresentada o autuado suscitou a nulidade da autuação sob o argumento de que não foi observado que exerce atividade de comercialização e de industrialização, incidindo em vício e falta de liquidez do levantamento fiscal. Observo que o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos, com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), em conformidade com os artigos 38 a 41 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99). O contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado e não vislumbrou inobservâncias formais que conduzam à sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, motivo pelo qual rejeito o pedido de nulidade formulado. Quanto à apreciação sobre o exercício das atividades e direito de uso do crédito, a mesma será feita quando da apreciação do mérito.*

*Suscitou também a nulidade sob o argumento de que foram lavrados dois autos de infração no mesmo período fiscalizado, contrariando o disposto no art. 40 do RPAF/BA. Observo que conforme disposto no art. 40 do RPAF/BA com redação dada pelo Dec. 12.444/10 com efeitos a partir de 27/10/10 “o autuante poderá lavrar mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e do deslinde da questão”. Logo, tendo o presente lançamento sido feito em 17/06/11 o procedimento fiscal é legal, motivo pelo qual não acato a nulidade suscitada por falta de amparo legal. Além disso, a autuante juntou às fls. 96/97 documento do Sistema de Protocolo (117732/20011-4) de pedido de autorização para lavratura de dois autos de infração tendo o mesmo sido deferido pelo Inspetor Fazendário conforme previsto no mesmo dispositivo e diploma legal antes da vigência do Dec.12.444/10, mesmo que desnecessário.*

*No mérito, o Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal na aquisição de energia elétrica empregada em atividade de comercialização de mercadorias.*

*Na defesa apresentada o autuado alegou que exerce concomitantemente atividade de comercialização e industrialização, tendo direito ao uso do crédito fiscal pela segunda atividade, o que foi contestado pela autuante afirmando que o mesmo exerce atividade de supermercado.*

*Pela análise dos elementos contidos no processo verifico que conforme dados cadastrais constantes no banco de dados da Secretaria da Fazenda (fl. 11 e verso), o estabelecimento autuado tem como atividade econômica principal o código de atividade 4711302 – Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios. Como atividade secundária o comércio atacadista de cereais e leguminosas, bebidas, café, açúcar, óleos e gorduras, produtos de higiene, limpeza e conservação, comércio varejista de materiais de construção em geral e lanchonete, casa de chá e similares.*

*Por sua vez, a Cláusula III do Contrato Social da Empresa cuja cópia foi juntada com a defesa às fls. 83/85 ratifica o exercício destas atividades. Portanto, não foi juntado ao processo qualquer documento que comprovasse o exercício de atividade industrial (frigorífico e panificação) como alegado na defesa e consequentemente, vedada a utilização do crédito fiscal relativo ao emprego da energia elétrica adquirida em atividade de comercialização (supermercado) nos termos do art. 93, II, “b-2” do RICMS/BA.*

*É certo que as decisões de julgados citados na defesa (EREsp 899485 do STJ) respaldam o direito de uso do crédito fiscal de aquisição de energia elétrica empregada em processo de industrialização, mas não é o caso da situação presente, tendo em vista que o estabelecimento autuado exerce atividade de comercialização e não foi trazido ao processo qualquer prova quanto à alegação de que exerce atividade de industrialização. Por isso, não acato tal argumento.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado, o sujeito passivo formalizou, em tempo hábil, Recurso Voluntário (fls. 113 a 122), sustentando, de plano, que o autuante não observou que, embora a empresa tenha como atividade principal o comércio de mercadorias, exerce, concomitantemente, atividade produtiva de nova mercadoria, quais sejam: as atividades de panificação e frigorífico, atividades estas que utilizam a energia elétrica para a produção de novas mercadorias como pães, bolos, biscoitos, entre outros produtos, bem como utiliza energia elétrica para atividades de frigorífico.

Em seguida, teceu comentários sobre o princípio da verdade material invocando o art. 2º do RPAF, o qual transcreve, observando que o enunciado remete ao direito previsto na Constituição e no CTN, que eleva os princípios gerais de forma a proteger o contribuinte.

Destacou que a Junta ao decidir sobre lavratura do Auto de Infração em apreço, nunca deveria resolver de plano, sem qualquer aprofundamento quanto à observância do devido processo legal e da verdade material, instrumentos de proteção do direito do contribuinte.

Assim é que o autuante, ao imputar a infração em comento à empresa Autuado, inobservou as regras de direito tributário no sentido de que os fatos devem ser apurados com base na verdade fática, ou seja, os fatos efetivamente ocorridos devem ser levados em consideração para que se possa imputar responsabilidade aos contribuintes.

Asseverou que “*Diante das considerações tecidas, verifica-se no universo fiscal tributário uma grande discepção acerca da aplicação da presunção, haja vista a existência de autuações cuja descrição do fato infringente se fulcra apenas em uma simples suposição, a qual se origina, tão somente, no “ACHAR” do fazendário, tendo em vista ser pacífico e uníssono que a presunção, para ser legal e ter valor probante, tem que estar tipificada em lei, pois não há como se exigir um imposto lastreado apenas em uma presunção que não esteja delineada em uma lei, pois é sabido que não se pode cobrar imposto por pura presunção.*”(sic)

Na realidade, a Fazenda, fulcrada, apenas, em indício do ilícito praticado, qual seja na presunção de que o Autuado realizava, exclusivamente, atividade comercial, cometeu o açodamento de lavrar o Auto de Infração, como se o fato infringente estivesse perfeitamente delineado, caracterizando, nesse passo, uma arbitrariedade, posto que os indícios, necessariamente, não se concretizam em infração.

Afirmou que: “*Um simples indício não autoriza a fiscalização a lavrar um Auto de Infração arrimado apenas na declaração de que houve o ilícito, sob pena de se estar tentando cobrar um imposto que não se sabe se realmente é devido. Porque se assim fosse possível, o fisco teria também que acatar a declaração do contribuinte que conste a não tributação de determinado imposto, mesmo sendo ele devido. Vale dizer, o fisco deverá acatar o que o contribuinte declarar e não o que realmente ocorreu, o que, diga-se de passagem, é um ABSURDO, uma ANARQUIA*

FISCAL.” (sic)

No mérito, alegou que o autuante atribuiu a infração por entender que o Autuado se utilizou, indevidamente, do crédito do ICMS relativo à aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias nos exercícios de 2009 e 2010.

Ressaltou que o estabelecimento autuado tem como atividade principal o comércio de mercadorias, entretanto, também exerce, concomitantemente, as atividades de frigorífico e panificação, como se comprova com a apresentação de documentos que atestam a veracidade de tal assertiva.

Salientou que com base no princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do EDcl nos EREsp 899485 aplicou o art. 33 da LC 87/96 permitindo o creditamento do ICMS de energia elétrica por estabelecimentos que a consomem no processo de industrialização.

Argumentou que as atividades de panificadora e frigorífico constituem processos de industrialização, criando diversos produtos agregados e a vedação do uso do crédito fiscal seria ilegal, por discriminar o tratamento tributário aplicado aos demais estabelecimentos dedicados à produção, em desrespeito ao princípio da isonomia.

De outra parte, repisou que se a empresa “atua no ramo de supermercados, bem como padaria/panificadoras, açouques, frigoríficos, corte de frios, entre outros”, tendo atividade de industrialização, sendo indispensável o consumo de energia elétrica, daí configurar insumo no processo e, portanto, legal a utilização do crédito fiscal.

Transcreveu o art. 20 da LC 87/96 e as ementas dos julgamentos: do EDcl nos EREsp 899485 e do RESP 404.432-RJ, do STJ, bem como parte de texto do voto da Apelação Cível 34041-0/2006 do Tribunal de Justiça da Bahia definindo o conceito de insumo, para reforçar o seu posicionamento de que o Poder Judiciário admite o direito do crédito fiscal relativo a energia elétrica utilizada no processo de industrialização, e *“para isso devem ser apresentadas as notas fiscais (conta de energia elétrica) e livros fiscais correspondentes, bem como laudo de engenheiro técnico especificando a porcentagem de energia elétrica consumida no processo de industrialização”*, citando, também, texto de autoria do tributarista Aliomar Baleeiro, o qual define o conceito de industrialização e enquadra a utilização da energia elétrica como insumo na indústria de panificação.

Concluiu requerendo a nulidade do Auto de Infração e, caso não acatada, sucessiva e alternativamente, a sua improcedência.

À fl. 128, o sujeito passivo apresentou petição para juntar aos autos um Laudo Técnico (fls. 129 a 155), objetivando comprovar que realiza atividades de panificação e frigorífico.

A PGE/PROFIS, em manifestação de fl. 158, sugeriu a conversão do feito em diligência, face ter o autuado, em sede recursal, colacionado aos autos Laudo Técnico para comprovar a sua atividade de indústria, visando a análise de tal documento.

Analizando os autos em pauta suplementar, fl. 161, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu que não caberia diligência, uma vez que a análise da ASTEC atinente ao Laudo Técnico e demais documentos acostados não seria necessária para a avaliação do pleito do recorrente, pois consta na fl. 11 (frente e verso) da procedimentalidade as atividades da empresa, na qual restou patente não ser exercida atividade fabril, assim, encontrando-se no feito todos os elementos capazes de permitir o justo e pleno julgamento da lide.

Retornado o PAF para a PGE/PROFIS, adveio o Parecer de fls. 164/165, na linha do improvimento do Recurso voluntário, entendendo serem os argumentos recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida, porquanto o RICMS expressamente veda a utilização de energia elétrica na comercialização de mercadorias, consoante dispõe o artigo 93, inciso II, B-2.

## VOTO

Como evidenciado no Relatório, o Recurso Voluntário versa sobre as razões do inconformismo do contribuinte com a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou procedente o Auto de Infração, imputando-lhe a utilização indevida do crédito fiscal relativo a aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias, sendo glosado o crédito e exigido o imposto decorrente.

Com efeito, o sujeito passivo, através da peça recursal, suscitou, preliminarmente, a temática da falta de observação, pela fiscalização, do princípio da verdade material, ao lavrar um Auto de Infração arrimado, tão somente, na declaração de que houve o ilícito, tentando cobrar um imposto que não sabia se realmente era devido.

Analizados os documentos constantes do feito, verifica-se que a tese de nulidade formulada como questão prévia da autuação, considerando ser ela totalmente arbitrária, escorada em mera presunção e contrária aos fatos, desmerece acolhimento, pois, a apuração embasou-se em fatos ocorridos, não havendo de se falar em qualquer ato presuntivo, encontrando-se o ilícito fiscal evidenciado pelo levantamento dos créditos indevidos apurados nas entradas de energia elétrica, diga-se de passagem, admitidos pelo próprio sujeito passivo, logo, inexistente qualquer ofensa às normas tributárias,

Meritoriamente, o cerne da discussão diz respeito à utilização de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de energia elétrica utilizada na comercialização de mercadorias.

Para elucidação da matéria, válida a transcrição do teor da regra 93, II, do RICMS-BA, com a redação vigente à época dos fatos geradores, *verbis*:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

[...]

*II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00):*

*a) a partir de 1º de novembro de 1996:*

*1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*

*2 - quando consumida no processo de industrialização;*

*3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;*

*b) nas hipóteses de entrada de energia elétrica nos estabelecimentos não indicados na alínea anterior:*

*1 - de 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2000;*

*2 - a partir de 1º de janeiro de 2011. (Redação do item “2” com efeitos de 28/12/06 a 23/12/10 Alteração nº 141 ao RICMS/BA)*

Visando elidir a acusação que lhe foi imputada, o recorrente sustentou ter direito aos créditos fiscais em questão, porquanto utiliza a energia em processo industrial de panificação e refrigeração de alimentos.

Dúvidas inexistem de que a energia elétrica, cujos créditos fiscais foram glosados, foi empregada na refrigeração e em outras atividades no estabelecimento, todavia, nem o resfriamento, tampouco a panificação, estão comprovados, nos autos, como um processo de industrialização desenvolvido pelo Sujeito Passivo, haja vista não haver cabal comprovação de terem os produtos sofrido qualquer transformação ou modificação de sua natureza dentro do estabelecimento.

Corroborando tal entendimento, o cadastro junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia é de comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, constando inclusive no cadastro as atividades secundárias todas elas relacionadas ao comércio,

varejista ou atacadista de produtos alimentícios ou de higiene, limpeza e conservação domiciliar conforme se verifica nos autos (fl. 11 e verso).

Por conseguinte, mesmo que o estabelecimento do recorrente estivesse equiparado ao industrial, ainda assim não seria devida a apropriação dos créditos fiscais, já que não se comprovou que a energia elétrica foi consumida neste processo de industrialização.

Saliento que os documentos acostados ao processo na fase recursal (fotocópia de laudo técnico) não se configuraram como elementos probantes capazes de certificar a alegada industrialização e, assim, modificar a Decisão recorrida, consoante manifestação desta Câmara (fl. 161) ao indeferir a sugestão de conversão do processo em diligência.

Evitando delongas desnecessárias, certo é que a infração sob discussão resta caracterizada, porquanto a utilização dos créditos fiscais não encontra amparo legal, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses previstas na alínea “a”, do inciso II, do artigo 93 do RICMS-BA, o qual reproduz a norma contida no art. 33, II, “a, “b” e “c”, da Lei Complementar nº 87/96.

Concludentemente, e em estrita obediência aos ditames legais, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo, na íntegra, a Decisão hostilizada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **300766.0007/11-1**, lavrado contra **COMERCIAL DE ESTIVAS B. S. LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$100.363,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de novembro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS