



Conselho de Recursos Fiscais

Processo nº 019.272.2013-0

Acórdão nº 427/2015

Recursos HIE/VOL/CRF-163/2014

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROC. FISCAIS – GEJUP.
1ª RECORRIDA: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
2ª RECORRENTE: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
2ª RECORRIDA : GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROC. FISCAIS – GEJUP.
PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.
AUTUANTES: MONICA GONÇALVES SOUZA MIGUEL/MARCELO CRUZ LIRA.
RELATOR: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES.

CRÉDITO INDEVIDO. CRÉDITO MAIOR QUE O PERMITIDO. DECADÊNCIA DE PARTE DOS CRÉDTOS FISCAIS. REGRA DO ART. 150, §4º DO CTN. SAÍDAS DE MERCADORIAS COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR ÀS ENTRADAS. ENTRADA DE MERCADORIAS ISENTAS E SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTRADAS DE ATIVO IMOBILIZADO. OPERAÇÕES TRIBUTADAS COMO ISENTAS. RECONHECIMENTO DE PARTE DAS DENÚNCIAS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO PROCESSO PRODUTIVO. PROCEDÊNCIA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. PARCIALIDADE. INEXISTÊNCIA DE MULTA CONFISCATÓRIA. REDUÇÃO DA PENALIDADE APLICADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERAÇÃO, QUANTO AOS VALORES, DA DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

- O aproveitamento de créditos fiscais referentes às aquisições da empresa deve obedecer aos parâmetros exigidos na legislação do ICMS do Estado da Paraíba.

- Em face da constatação de crédito indevido apurado em declaração de operações sujeitas ao imposto, vindo a eclodir em falta de pagamento do ICMS em cada período de competência, tem-se que o prazo decadencial, para lançamento de ofício, segue o disciplinamento segundo o qual a sua contagem tem início a partir da eclosão do fato gerador, conforme previsão contida no artigo 150, §4º do CTN e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I), diante da inexistência de pressupostos materiais capazes de inferir em dolo, fraude ou simulação, fato que fulminou de decadência de parte dos lançamentos indiciários. Manutenção da regra matriz prevista pelo artigo 173, inciso I do CTN, para as acusações derivadas de falta de recolhimento do imposto por omissão de faturamento de mercadorias em operações tributadas.

- Restou evidenciado o reconhecimento e recolhimento de parte do crédito tributário decorrente da acusação de operações tributadas como isentas e de

crédito indevido relativo às operações de entrada com mercadorias isentas e aquelas sujeitas à substituição tributária, além das entradas de produtos de informática sem observância a redução da base de cálculo prevista.

- Desnecessária a solicitação de prova pericial diante dos elementos probantes inseridos nos autos com evidente conhecimento dos fatos apurados e rebatidos pela recorrente acerca das infrações constatadas.

- O aproveitamento de créditos fiscais referentes às aquisições de energia elétrica para consumo no estabelecimento supermercadista deve obedecer aos parâmetros exigidos na legislação do ICMS do Estado da Paraíba.

- Decisão recente do STJ, amparada na legislação do IPI, considera ilegítima a apropriação dos créditos fiscais oriundos das aquisições de energia elétrica não havendo a caracterização de processo de industrialização no âmbito dos supermercados, acarretando a necessidade de se glosar todo o crédito fiscal referente a energia elétrica utilizada no processo de panificação.

- Parcialidade na constatação de vendas de mercadorias sem emissão de notas fiscais com exclusão do item SACOLAS PLÁSTICAS, por não configurar a hipótese aventada pela fiscalização.

- Inexistência de afronta aos princípios constitucionais do não-confisco, da razoabilidade, da capacidade contributiva, visto a legalidade da exigência fiscal e da penalidade aplicada.

- Redução da multa por infração em face da vigência da Lei nº 10.008/2013 que reduziu os percentuais aplicados, diante da retroatividade benigna da lei. Reforma parcial da decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PROVIMENTO PARCIAL** do segundo, modificando, quanto aos valores, a sentença monocrática que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000175/2013-87, lavrado em 21/2/2013, contra a empresa BOMPREGO SUPERMERCADO DO NORDESTE LTDA., inscrição estadual nº 16.052.930-1, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 4.543.759,95 (quatro milhões, quinhentos e quarenta e três mil, setecentos e cinquenta e nove reais e noventa e cinco centavos), sendo R\$ 2.272.294,36 (dois milhões, duzentos e setenta e dois mil, duzentos e noventa e quatro reais e trinta e seis centavos) de ICMS, por infração aos artigos 74 c/c 75, §1º, ambos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 2.271.465,59 (dois milhões, duzentos e setenta e um mil, quatrocentos e sessenta e cinco reais e cinquenta e nove centavos) de multa por infração nos termos do art. 82, IV e V, “a” e “h”, da Lei nº 6.379/96, alterada pelo Lei nº 10.008/2013.**

Ao tempo em que cancelo por indevido o valor de R\$ 2.422.600,48, sendo R\$ 50.373,18, de ICMS e R\$ 2.372.227,30 de multa por infração.

Convém ressaltar que o contribuinte efetuou o recolhimento de parte do crédito tributário, conforme comprovantes de DAR em anexados às fls.230-280 dos autos, reconhecendo parte da acusação de crédito indevido (crédito maior de devido).

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 28 de agosto de 2015.

**João Lincoln Diniz Borges
Cons. Relator**

**Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO e FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO.

Assessora Jurídica



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

Recurso HIE/VOL nº 163/2014

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROC. FISCAIS – GEJUP.
1ª RECORRIDA: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
2ª RECORRENTE: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
2ª RECORRIDA: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROC. FISCAIS – GEJUP.
PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.
AUTUANTES: MONICA GONÇALVES SOUZA MIGUEL/MARCELO CRUZ LIRA.
RELATOR: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES.

CRÉDITO INDEVIDO. CRÉDITO MAIOR QUE O PERMITIDO. DECADÊNCIA DE PARTE DOS CRÉDITOS FISCAIS. REGRA DO ART. 150, §4º DO CTN. SAÍDAS DE MERCADORIAS COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR ÀS ENTRADAS. ENTRADA DE MERCADORIAS ISENTAS E SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTRADAS DE ATIVO IMOBILIZADO. OPERAÇÕES TRIBUTADAS COMO ISENTAS. RECONHECIMENTO DE PARTE DAS DENÚNCIAS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO PROCESSO PRODUTIVO. PROCEDÊNCIA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. PARCIALIDADE. INEXISTÊNCIA DE MULTA CONFISCATÓRIA. REDUÇÃO DA PENALIDADE APLICADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERAÇÃO, QUANTO AOS VALORES, DA DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

- O aproveitamento de créditos fiscais referentes às aquisições da empresa deve obedecer aos parâmetros exigidos na legislação do ICMS do Estado da Paraíba.

- Em face da constatação de crédito indevido apurado em declaração de operações sujeitas ao imposto, vindo a eclodir em falta de pagamento do ICMS em cada período de competência, tem-se que o prazo decadencial, para lançamento de ofício, segue o disciplinamento segundo o qual a sua contagem tem início a partir da eclosão do fato gerador, conforme previsão contida no artigo 150, §4º do CTN e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I), diante da inexistência de pressupostos materiais capazes de inferir em dolo, fraude ou simulação, fato que fulminou de decadência de parte dos lançamentos indiciários. Manutenção da regra matriz prevista pelo artigo 173, inciso I do CTN, para as acusações derivadas de falta de recolhimento do imposto por omissão de faturamento de mercadorias em operações tributadas.

- Restou evidenciado o reconhecimento e recolhimento de parte do crédito tributário decorrente da acusação de operações tributadas como isentas e de crédito indevido relativo às operações de entrada com mercadorias isentas e aquelas sujeitas à substituição tributária, além das entradas de produtos de informática sem observância a redução da base de cálculo prevista.
- Desnecessária a solicitação de prova pericial diante dos elementos probantes inseridos nos autos com evidente conhecimento dos fatos apurados e rebatidos pela recorrente acerca das infrações constatadas.
- O aproveitamento de créditos fiscais referentes às aquisições de energia elétrica para consumo no estabelecimento supermercadista deve obedecer aos parâmetros exigidos na legislação do ICMS do Estado da Paraíba.
- Decisão recente do STJ, amparada na legislação do IPI, considera ilegítima a apropriação dos créditos fiscais oriundos das aquisições de energia elétrica não havendo a caracterização de processo de industrialização no âmbito dos supermercados, acarretando a necessidade de se glosar todo o crédito fiscal referente a energia elétrica utilizada no processo de panificação.
- Parcialidade na constatação de vendas de mercadorias sem emissão de notas fiscais com exclusão do item SACOLAS PLÁSTICAS, por não configurar a hipótese aventada pela fiscalização.
- Inexistência de afronta aos princípios constitucionais do não-confisco, da razoabilidade, da capacidade contributiva, visto a legalidade da exigência fiscal e da penalidade aplicada.
- Redução da multa por infração em face da vigência da Lei nº 10.008/2013 que reduziu os percentuais aplicados, diante da retroatividade benigna da lei. Reforma parcial da decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

RELATÓRIO

Examinam-se, neste Colegiado, os Recursos Hierárquico e Voluntário, nos moldes dos artigos 80 e 77 da Lei nº 10.094/13, diante da sentença prolatada na instância prima que considerou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.0000175/2013-87, lavrado em 21/2/2013.

O Auto de Infração acima citado aponta que a recorrente cometeu a seguinte infração:

- INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL >> Falta de recolhimento do imposto estadual, face a ausência de débito(s) do imposto nos livros próprios, em virtude de o contribuinte ter indicado nos(s) documento(s) fiscal(is) operações com mercadorias tributáveis como sendo isenta(s) do ICMS.

Nota Explicativa:

Vendas de preservativos – NBM/SH 4014.10.00 – sem observância do abatimento no preço da mercadoria do valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção conforme art. 6º, XXIII do RICMS/PB, do imposto aprovado pelo Dec. 18.930/97.

- CRÉDITO INDEVIDO (crédito maior que o permitido) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte creditou-se do ICMS destacado em documento(s) fiscal(is) em valor maior que o permitido, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

Tal irregularidade evidenciou-se pelo fato de o contribuinte, em desacordo com a legislação tributária pertinente, utilizou-se indevidamente de créditos fiscais, em decorrência de:

1. Entradas de produtos de informática e automação sujeitos ao mandamento do art. 33, IX, do RICMS/PB, sem observância à redução de base de cálculo nos exercícios de 2008 e 2009. Com isso, infringiu-se o art. 82, XI, do RICMS/PB, aprovado pelo dec. 18.930/97.

2. Operações de saídas de mercadorias com base de cálculo inferior às das entradas, sem com isso ter estornado o valor proporcional à redução, infringindo o art. 85, III, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97;

3. Aquisição de energia elétrica consumida no processo produtivo (padaria) em valores superiores ao permitido pela legislação, no que diz respeito no que diz respeito à inobservância do art. 72, §1º, II, b c/c art. 82, III, a, ambos do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97. Tal fato se deu o percentual de consumo de energia destinado ao processo produtivo não foi equivalente ao total das saídas de produtos tributados do referido setor.

4. Entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária nos exercícios de 2007, 2008 e 2009, infringindo o art. 391, §6º, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97;

5. Entradas de mercadorias isentas nos exercícios de 2007, 2008 e 2009, infringindo o art. 82, III, b, do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97.

6. Entradas de ativo imobilizado sem observar a apropriação de um quarenta e oito avos por mês nos meses de novembro e dezembro de 2008, conforme art. 78, I, do RICMS/PB; apropriação do ativo imobilizado sem obedecer à relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, nos exercícios de 2007, 2008 e 2009, conforme art. 78, III, do RICMS/PB e, ainda, alterações injustificadas no saldo acumulado (base do crédito a ser apropriado), sem haver a correspondente escrituração do documento fiscal no livro de controle de créditos do ICMS do ativo permanente CIAP, conforme o art. 78, §1º, do RICMS/PB;

Seguem planilhas explicativas em anexo que são parte integrante deste auto de infração.

- VENDAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte vendeu mercadorias tributáveis sem a emissão de notas fiscais, culminando na falta de recolhimento do imposto.

Nota Explicativa:

Foi realizado o Levantamento Quantitativo de Mercadorias -0 Período de 2008 e 2009, onde foi detectado vendas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documento fiscal.

Foram dados como infringidos os artigos 74 c/c 75, §1º e art. 106 c/c art. 52, art. 54 e §2º, I e II, art. 2º e art. 3º, art. 60, I, “b” e III, “d” e I, todos 74 c/c art. 75, §1º e 158, I c/c 160, I, todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97. Com proposição da penalidade prevista no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

O lançamento indiciário evidencia um crédito tributário no valor de **R\$ 6.966.360,43**, sendo **R\$ 2.322.667,54** de ICMS e **R\$ 4.643.692,89**, de multa por infração, com ciência proferida, de forma pessoal, em 8/3/2013. (fl. 6)

Inconformada com a autuação, a autuada apresentou reclamação, em 9/4/2013 (fls.18/102), alegando, em síntese, as seguintes razões:

- que teria havido decadência em relação ao período de 2008, em virtude da aplicação do art. 150, parágrafo quarto do CTN e da repercussão dos períodos apurados;
- que a denúncia de vendas sem a emissão de documentos fiscais é improcedente, tendo em vista a ambiguidade das informações prestadas pelo Autuante, em relação às operações realizadas e aos estoques considerados;
- que os valores apurados seriam ilíquidos e incertos, tendo em vista a desconsideração de casas decimais, bem como o desmembramento em outros códigos de produto, e considerar como devida a emissão de documentos fiscais das sacolas plásticas que acompanham as mercadorias;
- que seria imprescindível a realização de perícia/diligência;
- que em relação aos créditos de energia elétrica utilizados na atividade de industrialização da Reclamante, na padaria e na conservação de diversos produtos que exigem baixas temperaturas, o Auto de Infração é improcedente, uma vez que teria sido glosado crédito legítimo;
- que se 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, nos termos do CTN;
- que a multa tem caráter confiscatório;
- que a dúvida interpretativa deve favorecer o contribuinte;
- que as demais acusações não questionadas são reconhecidas como devidos, conforme DAR's postos as fls. 230 a 280 dos autos.

Por fim, clama pela nulidade do auto de infração, ou pela adoção do princípio da eventualidade a sua improcedência.

Por sua vez, os autuantes ofereceram contestação conforme fls. 104/145, alegando os seguintes pontos discordantes:

- que ocorreu comportamento fraudulento da Autuada, o que impediria a aplicação da decadência;
- que todos os dados utilizados para identificar o ICMS devido são oriundos das informações fiscais eletrônicas enviadas pelo Autuado, conforme determina legislação em vigor;
- que não teria havido erro matemático, uma vez que a tabela elaborada na defesa refletiria valores deturpados que somente existem no texto da Reclamação;

- que a própria Defendente teria confessado violação às normas tributárias, quando afirma que nas saídas confere código diverso da mesma mercadoria quando de suas entradas;
- que na verdade teria havido o ajuste das unidades de entradas para aquelas utilizadas no estoque, o que demonstra a utilização da mesma unidade, nas entradas, saídas e no estoque;
- que a saída de mercadorias (sacolas plásticas) deve ser acompanhada do competente documento fiscal;
- que não cabe utilização do crédito de energia elétrica, por ofensa ao art. 72, parágrafo primeiro, II, alínea “b” c/c art. 82, III, alínea “a”, ambos do RICMS/PB, visto inexistir direito ao creditamento e estabelecimento que não realiza processo de industrialização, citando decisão do STJ;
- que considera impertinente o lauto Técnico juntado pela empresa por ser de cunho unilateral sem o condão de desvirtuar as acusações contidas na inicial;
- que não haveria necessidade de realização de perícia diante da estrita correspondência entre o auto de infração e a verdade dos fatos;
- que a multa aplicada é aquela prevista na lei e ao caso presente, não se aplica *in dúbio pro* contribuinte, pois a liquidez e a certeza do crédito levantado afastam peremptoriamente a dúvida.

Por conclusão, requer a procedência das acusações posta na peça vestibular.

Com informação de constarem antecedentes fiscais (*fls.157*), os autos foram conclusos e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foi distribuído para o julgador fiscal, **FRANCISCO ALEKSON ALVES**, que decidiu pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do feito fiscal, conforme ementa abaixo transcrita:

RECLAMAÇÃO PROVIDA EM PARTE. CRÉDITO INDEVIDO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA NA ATIVIDADE DE SUPERMERCADOS. DECADÊNCIA DE PARTE DOS CRÉDITOS. INDICAR COMO ISENTAS OPERAÇÕES SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.

Evidenciadas as condutas denunciadas na exordial constitutiva, o recolhimento do tributo e sanção pertinente se demonstra impositivo.

As atividades de padaria e de congelamento de frios, no âmbito dos supermercados, não caracterizam industrialização.

Decadência de parte dos créditos.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.

Da decisão proferida, foi fixado o crédito tributário em **R\$ 6.958.271,50**, sendo **R\$ 2.319.971,23**, de ICMS e **R\$ 4.638.300,27**, de multa, promovendo a remessa dos autos ao Conselho de Recursos Fiscais, em sede de recurso de ofício.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 17/9/2013, por via postal, com AR (*fl. 182*), a autuada, através de advogado, protocolou Recurso Voluntário perante este Colegiado em 17/10/2013 (*fls.184-280*), tecendo, em síntese, as mesmas considerações e alegações defensivas em fase de reclamação, conforme relatos abaixo:

- que existe decadência no período de janeiro a fevereiro de 2008 sobre acusação de vendas sem emissão de documentação fiscal, por não poder separar períodos decaídos dos não atingidos pela decadência, conforme art. 156, V e VII c/c 150, §4º do CTN;
- que é legítima a apropriação dos créditos fiscais oriundo da aquisição de energia elétrica, nos termos do art. 155 da Constituição Federal, diante do princípio da não-cumulatividade, bem como do artigo 33, II, “b” da Lei Complementar nº 87/96, ressaltando o direito ao crédito pelo consumo de energia elétrica nos processos de industrialização efetuados pela empresa atestado em Laudo Técnico já anexado;
- que há precedente de julgamentos administrativo e judicial sobre a possibilidade de creditamento proporcional do ICMS oriundo da energia elétrica consumida no processo de industrialização;
- que ocorreu ausência de fundamentação relativa à aquisição de energia elétrica com desrespeito ao princípio da motivação;
- que a denúncia de vendas sem a emissão de documentos fiscais é improcedente, tendo em vista a ambiguidade das informações prestadas pelo Autuante, em relação às operações realizadas e desconsideração de casas decimais, bem como o desmembramento em outros códigos de produto, e que sacolas plásticas não são comercializadas separadamente;
- Que há necessidade de realização da prova pericial;
- que as multas aplicadas pela fiscalização são agressivas ao patrimônio da recorrente, não obedecendo ao princípio da proporcionalidade, com nítido caráter confiscatório.

Por conclusão, que deve ser levado em consideração o benefício da dúvida em prol do contribuinte, conforme prevê o art. 112, do CTN, reconhecendo as demais infrações não questionadas, entendendo como devidas conforme juntada de comprovante de recolhimento em DAR às fls. 230 a 280 dos autos. Requer que seja decretada a nulidade ou improcedência do auto de infração, protestando por todos os meios de prova admitidos no direito.

Por seu turno, os autuantes se manifestaram em Contra-Arrazoado (*fls. 282-289*), que a decisão singular não levou em consideração a ocorrência de dolo e fraude na conduta intencional do contribuinte de se apropriar de crédito indevido do ICMS, culminando por declarar extinto pela decadência parte dos valores apurados no período de janeiro de 2008. Aduzem que todos os documentos e relatórios juntados asseguram que a conduta dolosa da autuada, ao se apropriar de crédito indevido, seguiu no intuito de fraudar a fiscalização tributária ao inserir elementos inexatos nos livros fiscais, fato que está devidamente tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Para os demais pontos questionados no recurso voluntário os autuantes reiteram os termos apresentados na peça contestatória, requerendo a reforma da sentença singular para manter inalterado o crédito tributário apurado no auto de infração.

Consta termo de juntada (*fls. 292*), com requerimento de redução da multa aplicada em de 50% para todas as penalidades por infração à legislação tributária do ICMS do Estado da Paraíba diante do advento da Lei nº 10.008/2013.

Remetidos, os autos, a este Colegiado, foram, a mim, distribuídos.

Este é o relatório.

VOTO

Em pauta os Recursos Hierárquico e Voluntário, diante da decisão tomada pelo julgador singular de procedência parcial dos lançamentos indiciários.

De início, essa relatoria ressalta não haver nos autos elementos processuais capazes de invalidar o feito fiscal por vício formal ou material, em virtude de estarem corretamente delineadas, na peça acusatória, a natureza da infração e a pessoa do infrator, não se vislumbrando qualquer defeito de forma.

DO PAGAMENTO EFETUADO:

Antes, porém, necessário convalidar o pagamento realizado pela empresa autuada de parte do crédito tributário lançado de ofício, estando reconhecidas e quitadas as seguintes irregularidades fiscais:

- INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO;

- CRÉDITO INDEVIDO (crédito maior que o permitido), decorrente de 1) entradas de produtos de informática e automação sujeitos ao mandamento do art. 33, IX, do RICMS/PB, sem observância à redução de base de cálculo nos exercícios de 2008 e 2009. 2) Com operações de saídas de mercadorias com base de cálculo inferior às das entradas, sem com isso ter estornado o valor proporcional à redução. 3) Entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária nos exercícios de 2007, 2008 e 2009. 4) Entradas de mercadorias isentas nos exercícios de 2007, 2008 e 2009. 5) Entradas de ativo imobilizado sem observar a apropriação de um quarenta e oito avos por mês nos meses de novembro e dezembro de 2008. 6) Apropriação do ativo imobilizado sem obedecer à relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, nos exercícios de 2007, 2008 e 2009 com alterações injustificadas no saldo acumulado (base do crédito a ser apropriado), sem haver a correspondente escrituração do documento fiscal no livro de controle de créditos do ICMS do ativo permanente CIAP.

Neste sentido, vejo que os fatos apurados encontram-se homologados em face do recolhimento efetuado pelo contribuinte, situação devidamente comprovada no relatório analítico de situação dos débitos fiscais emitidos pela Gerência de

Arrecadação abaixo transcrito, dando por encerrada qualquer questionamento meritório destas irregularidades diante da ocorrência de pagamento do crédito tributário pelo contribuinte da parte incontroversa da lide, nos moldes do artigo 156, inciso I do CTN.

3005671090	48	01/2008	577,32	1.154,64	1.149,80	QUITADO
3005671090	84	04/2009	15.109,15	30.218,30	28.124,32	QUITADO
3005671090	82	05/2009	1.634,59	3.269,18	3.028,71	QUITADO
3005671090	80	06/2009	393,24	786,48	726,06	QUITADO
3005671090	78	07/2009	945,93	1.891,86	1.742,45	QUITADO
3005671090	76	08/2009	668,00	1.336,00	1.228,69	QUITADO
3005671090	74	09/2009	458,70	917,40	841,74	QUITADO
3005671090	72	10/2009	290,83	581,66	532,23	QUITADO
3005671090	70	11/2009	230,40	460,80	419,96	QUITADO
3005671090	68	12/2009	282.634,85	565.269,70	513.306,24	QUITADO
3005671090	50	03/2008	953,37	1.906,74	1.880,81	QUITADO
3005671090	52	04/2008	561,95	1.123,90	1.102,68	QUITADO
3005671090	54	05/2008	562,61	1.125,22	1.095,48	QUITADO
3005671090	56	06/2008	746,24	1.492,48	1.442,59	QUITADO
3005671090	58	07/2008	1.888,63	3.777,26	3.632,15	QUITADO
3005671090	60	08/2008	941,26	1.882,52	1.805,24	QUITADO
3005671090	62	09/2008	1.446,84	2.893,68	2.767,85	QUITADO
3005671090	64	10/2008	1.149,97	2.299,94	2.190,28	QUITADO
3005671090	66	12/2008	253.772,61	507.545,22	480.330,13	QUITADO
3005671090	86	02/2009	25.750,60	51.501,20	48.251,88	QUITADO
3005671090	88	03/2009	11.985,53	23.971,06	22.414,78	QUITADO
3005671090	4	02/2008	159,67	239,50	290,11	QUITADO
3005671090	5	03/2008	144,32	216,48	260,99	QUITADO
3005671090	7	04/2008	130,54	195,81	234,80	QUITADO
3005671090	9	05/2008	155,67	233,50	277,86	QUITADO
3005671090	11	06/2008	129,79	194,69	229,99	QUITADO
3005671090	13	07/2008	128,89	193,33	227,21	QUITADO
3005671090	15	08/2008	133,32	199,98	234,39	QUITADO
3005671090	19	10/2008	144,12	216,18	251,62	QUITADO
3005671090	24	01/2009	143,96	215,94	248,61	QUITADO
3005671090	26	02/2009	128,74	193,11	221,14	QUITADO
3005671090	28	03/2009	121,29	181,94	207,93	QUITADO
3005671090	30	04/2009	117,26	175,89	200,08	QUITADO
3005671090	34	06/2009	102,90	154,35	174,17	QUITADO
3005671090	36	07/2009	108,57	162,85	183,32	QUITADO
3005671090	38	08/2009	122,35	183,53	206,28	QUITADO
3005671090	2	01/2008	179,23	268,85	327,21	QUITADO
3005671090	17	09/2008	133,87	200,81	234,75	QUITADO
3005671090	21	11/2008	179,04	268,56	311,49	QUITADO
3005671090	22	12/2008	165,68	248,52	287,45	QUITADO
3005671090	33	05/2009	123,46	185,19	209,69	QUITADO
3005671090	41	09/2009	117,51	176,27	197,67	QUITADO
3005671090	43	10/2009	140,50	210,75	235,70	QUITADO
3005671090	45	11/2009	122,50	183,75	204,68	QUITADO
3005671090	47	12/2009	151,23	226,85	251,77	QUITADO

DA DECADÊNCIA:

Antes de adentrar ao mérito das acusações remanescentes, examinaremos em primeiro lugar, o pleito de reforma da decisão de extinção dos créditos tributários referendados pelo julgador singular referentes ao mês janeiro de 2008 em razão da decadência sobre parte da denúncia de crédito indevido e pedido recursal de extensão de aplicação da decadência para todo o exercício de 2008 no tocante a denúncia de vendas de mercadorias sem emissão de notas fiscais.

Como se sabe, o Código Tributário Nacional - CTN estabelece, como regra geral, que a Fazenda Pública poderá constituir o crédito tributário, pelo lançamento, em até 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal dispositivo encontra-se inserido no artigo 173, I, da norma geral tributária, que abaixo transcrevemos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Tal redação foi recepcionada pela legislação tributária estadual, a exemplo do artigo 23 da Lei nº 10.094/2013, infra:

Art. 23. O direito de constituir o crédito tributário extingue-se com o decurso de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado.

Por outro lado, a espécie tributária do ICMS se caracteriza por este ser atrelado ao lançamento por homologação, tratando-se de tributo em que a legislação comete ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, conforme disciplinado no art. 150, do CTN, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo, sem qualquer interferência da autoridade administrativa, apura, informa e paga a parcela correspondente à obrigação tributária, que posteriormente será aferida pelo Fisco.

Dessa forma, o lançamento por homologação se materializa quando esta atividade é confirmada, pelo sujeito ativo, de forma expressa (por ato formal), ou tácita, por decurso do prazo legal, conforme estipulado no art. 150, § 4º, do CTN, acima transcrito.

Seguindo a linha do CTN, a legislação estadual da Paraíba, considerando que, com a entrega da declaração, o Fisco detém todas as informações do contribuinte de forma a proceder à homologação, estabeleceu, através da Lei nº 10.094/2013, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, para os contribuintes que tivessem realizado a entrega da declaração ou recolhido a menor o imposto declarado, conforme prevê o art. 22, § 3º, que abaixo reproduzimos:

Art. 22. *Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.*

§ 1º *A decadência deve ser reconhecida e declarada de ofício.*

§ 2º *Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.*

§ 3º *Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado **exatamente** da data da ocorrência do fato gerador. (g.n.).*

Como se observa, tanto o art. 150, § 4º do CTN, como o art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, remetem à data de ocorrência do fato gerador, para a contagem do lustro decadencial. Note-se que o dispositivo da Lei Estadual foi ainda mais preciso ao introduzir a expressão: " *contado **exatamente** da data da ocorrência do fato gerador*" .

Passado este prazo, sem qualquer providência por parte da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, perecendo o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento, exceto se for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Logo, caso o sujeito passivo registre incorretamente o débito do imposto ou apure de forma indevida o montante a pagar, têm o Fisco o prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para lançar de ofício a diferença porventura verificada, conforme dispõe os artigos 150, § 4º, do CTN e. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, não cabendo outra interpretação para deslocamento desse marco.

Não se perca de vista que não havendo antecipação do pagamento nem a entrega da declaração, a diferença encontrada deve ser providenciada pela Fazenda Estadual, através de lançamento de ofício, contando-se o prazo decadencial a partir do 1º

dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma prescrita pelo art. 173 I, do CTN, supramencionado.

Nesta toada, verifica-se que para a denúncia de vendas sem emissão de notas fiscais, não ocorreu qualquer hipótese de antecipação de pagamento ou de entrega de declaração, visto se tratar de omissão de lançamento de operações de vendas realizadas sem cobertura documental, portanto, sem conhecimento prévio do fisco acerca do fato gerador ocorrido, diante de se tratar de saídas irregulares, cabendo a adoção da regra geral prevista no artigo 173, inciso I do CTN para efeito de contagem do prazo de lançamento de ofício. Portanto, não cabe a tese de decadência para o exercício de 2008 no tocante a denúncia de vendas se emissão de documentação fiscal apurada pelo Levantamento Quantitativo de Mercadorias.

No tocante a denúncia de Crédito Indevido (Crédito Maior que o Permitido) verifica que esta se consubstanciou pelo recolhimento a menor do ICMS, decorrente de operações realizadas no período de 1º/1/2008 a 31/12/2009, diante de apuração incorreta, ao final de cada mês, do montante a pagar de ICMS, em razão de apropriação de créditos, tidos como indevidos, de diversas operações, a exemplo de energia elétrica.

Assim, tendo o sujeito passivo prestado a devida declaração ao Fisco, aplica-se a regra de do art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, cabendo à fiscalização se pronunciar, sobre os valores declarados e recolhidos, no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, como disciplina a norma de regência.

Como se vê, o *dia a quo* do prazo decadencial, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação quando declarados pelo sujeito passivo é o fato gerador.

Resta-nos, portanto, identificar quando se dá o fato gerador na hipótese exigida nos autos, de crédito indevido apropriado nos livros fiscais próprios.

Do ponto de vista contábil, ao realizar determinada operação de venda com imposto incidente, o contribuinte promove o lançamento em conta de passivo do "*ICMS a Recolher*" e à contrapartida de um débito na conta "*Despesa com ICMS*", que é o imposto devido. O pagamento do ICMS se dará pelo crédito da conta "*ICMS a Recuperar*" em contrapartida a um débito no passivo "*ICMS a Recolher*", devendo o saldo credor existente ser debitado em contrapartida a um crédito da conta "*Disponibilidades*". Essa breve descrição deixa claro que os créditos de ICMS do contribuinte, lançados em conta de ativo a *débito contábil*, são indissociáveis do *fato* do pagamento do imposto.

Olhando sob o prisma da escrituração fiscal do ICMS, o imposto destacado na Nota Fiscal de aquisição é lançado como crédito no livro Registro de Entradas. Já o ICMS incidente a cada venda é destacado na Nota Fiscal emitida pelo contribuinte e registrado no livro Registro de Saídas. Ao final do mês, o total de débitos do imposto, que é a despesa tributária total no período será diminuído do total dos créditos apropriados pelas entradas de mercadorias e, deste cotejo de contas, surgirá o valor a pagar em dinheiro ao Fisco. Ou, em caso de saldo favorável ao contribuinte, o

valor de crédito a ser transportado ao período subsequente de apuração (hipótese de saldo credor).

Em outras palavras, no que diz respeito ao ICMS, os cálculos dos montantes devidos pelo contribuinte são apurados mensalmente. Assim, no decorrer do lapso temporal de um mês (período de apuração do ICMS), ocorrem inúmeros fatos geradores do ICMS, em relação aos quais, a partir da conjugação das respectivas bases de cálculos e alíquotas, computa-se o valor do imposto a ser recolhido, quantificando-se a obrigação tributária.

Ora, o enxerto de crédito, tido como indevido, na equação resulta em prejuízo ao princípio da não-cumulatividade, na medida em que deflagra o surgimento de um saldo devedor inferior, e conseqüente supressão de pagamento em igual valor.

Assim sendo, no caso do ICMS, que tem o fato gerador efetivado em um único ato – a saída da mercadoria do estabelecimento comercial e industrial que, em cumprimento a determinada legalidade, agrupa o dever de antecipar o recolhimento do imposto devido, depois de compensar o débito com o crédito e apurar saldo devedor do tributo, a regra da decadência nos termos do art. 150, §4º do CTN, deve-se tomar por base, o débito fiscal apurado na Conta Gráfica, que é o fato gerador do ICMS, que consiste na saída de mercadorias documentalmente.

Para melhor ilustrar o entendimento acerca desta matéria transcrevo fragmentos do voto proferido pelo ministro Benedito Gonçalves nos autos do AgRg no REsp 1.199.262/MG, que esclarece a matéria:

“A circunstância apontada pela parte embargada, de que a autuação decorreu de creditamento indevido, é desinfluyente para a solução da controvérsia em comento. Com efeito, como veremos adiante, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo. Frise-se, ainda, que, diferentemente do sustentado pela parte embargada, o fato gerador de que trata o art. 150, 4º do CTN se refere ao do débito não adimplido (saldo devedor) e não dos créditos que supostamente foram indevidamente utilizados.”

Seguindo este raciocínio, os fatos infringentes, denunciados na presente lide, dizem respeito aos exercícios de 2008 e 2009 sobre base de creditamento indevido via conta gráfica do ICMS. O pórtico acusatório foi lavrado em 21.2.2013, com efetiva ciência em 8.3.2013. Neste íterim, a decadência se efetivou, de fato, no mês de janeiro de 2008.

No que tange à suscitação de dolo, por parte dos auditores, com vistas à aplicação da exceção prevista do §4º, do art. 150, do CTN, comungo com o entendimento do julgador singular de que a conduta adotada pelo sujeito passivo não é suficiente para evidenciar uma possível fraude ou cunho intencional.

Neste sentido, a Lei nº 4.502/64, no seu art. 72, traz a definição de fraude sob a ótica tributária como: "*toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento*" (g.n.).

Note-se que, ao caso presente não se denota provas cabais de intencionalidade da conduta praticada pela autuada que vem a evidenciar a existência de dolo, não se podendo confundir interpretação errônea de normas tributárias, possível de ocorrer que por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e que se objetiva alcançar proveito sabidamente ilícito na relatoria do HC 72.584/RS da lavra do Ministro Maurício Correa, como se pode verificar no seguinte julgado do STJ:

"CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ICMS. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. CREDENCIAMENTO. FRAUDE. A fraude pressupõe vontade livre e consciente. Longe fica a configurá-la, tal como tipificado no inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença das alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, possível de ocorrer que por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito" (STF - HC 72.584/RS. T2. Rel. Ministro Maurício Correa, jul. 17.10.1995 - DJ. 03.05.1996, p. 13900)

Observe-se trecho do voto do eminente Ministro Marco Aurélio Mello neste mesmo HC: "*O que houve foi a impropriedade da interpretação conferida à legislação tributária, e isso pode acontecer, sem configuração de crime, na vida de qualquer contribuinte e, também no atuar da própria Fazenda, o que, aliás, é repetitivo (...) Não vejo na hipótese, o dolo, que inerente ao tipo penal; é elemento subjetivo do tipo penal. Houve, sim, uma culpa, uma imperícia na interpretação da ordem jurídica em vigor, mas não o dolo*".

Assim sendo, a mera manifestação de entendimento dos autuantes de que a apuração do ilícito seria suficiente para a caracterização do dolo não me parece razoável para evidenciar a intencionalidade ou qualquer má-fé, necessário à qualificação de uma conduta como fraude.

Dessa forma, comungo com o entendimento de que a caracterização de dolo, fraude ou simulação devem ser devidamente comprovadas sem margem de mera impropriedade de interpretação da legislação tributária, devendo ser mantida, neste caso presente, a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, para ratificar a decisão de primeira instância e declarar extintos, pela decadência, o crédito tributário apurado em janeiro de 2008.

DO PEDIDO DE PROVA PERICIAL:

Urge também necessário, adentrar no proclames da recorrente, destacando a necessidade de realização de prova pericial nos moldes de uma revisão fiscal para demonstrar a realidade dos fatos apurado pela fiscalização, em vista das questões postas nas acusações questionadas.

Em verdade, me parece ser desnecessária a solicitação requerida, visto que, tanto na reclamação como na fase recursal, a autuada evidencia pleno conhecimento dos fatos apurados diante dos questionamentos trazidos no bojo do processo com balizamento em provas documentais acerca das infrações constatadas, vindo, inclusive, a reconhecer parte destas infrações fiscais, além de todos os pontos contestados pela autuada estarem, devidamente, dispostos nos autos, sendo suficientes para a elucidação da querela fiscal.

Logo, torna-se desnecessária a realização de perícia para identificá-los e, caso a autuada fosse detentora de alguma prova, poderia tê-la juntado aos autos em qualquer momento, antes do encerramento da fase administrativa.

Outrossim, o instituto do Pedido de Revisão Pericial foi banido de nossa legislação, em razão de os artigos 650 a 652, do RICMS/PB, terem sido revogados pelo Decreto nº 32.718 de 25/1/2012.

Assim, considero acertada a decisão do julgador singular em indeferir o pedido da recorrente para produção de provas, em sua defesa, em razão de sua irrelevância para o resultado pretendido.

DA PARTE QUESTIONADA DA AUTUAÇÃO – MÉRITO:

1. Créditos Indevidos nas Aquisições de Energia Elétrica.

No tocante aos créditos de energia elétrica, a fiscalização autuou o contribuinte pelo aproveitamento indevido dos créditos fiscais, advindos das aquisições de energia elétrica, conforme demonstrativo às fl. 12 e 13 dos autos.

Cabe recordar que a Carta Magna de 1988 estabeleceu o caráter não cumulativo do ICMS, onde o montante devido em cada operação deve ser compensado com os valores cobrados nas operações anteriores.

A sistemática evita a oneração excessiva do imposto, fazendo-o incidir, apenas, sobre o valor acrescido em cada fase da cadeia produtiva e de distribuição, conforme disposto no artigo 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

A tese recursal busca âncora de sustentação de que o crédito tomado se trata de insumos, consumidos nos setores produtivos da empresa (padaria e congelados), tendo a recorrente se manifestado pela legitimidade no aproveitamento desses créditos, conforme estabelecem os artigos 52 e 72, do RICMS/PB, abaixo transcritos:

Art. 52. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que seja devido em cada operação ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o anteriormente cobrado por este Estado ou por outra unidade da Federação, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco.

Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

I - à entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo fixo, ou ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no § 1º deste artigo e § 4º do art. 85;

Com isso, espera obter tratamento igualitário ao da atividade industrial que permite o aproveitamento dos créditos advindos de aquisição de energia elétrica, quando utilizados no processo industrial.

Nesta toada, vale-se de Laudo Técnico fornecido pela empresa INDECO (fls. 52-69), onde é apresentado um percentual de 50,1% (cinquenta e um por cento), no consumo de energia elétrica em suas áreas produtivas, a recorrente espera obter tratamento igualitário ao da atividade industrial que permite o aproveitamento dos créditos advindos de aquisição de energia elétrica, quando utilizados no processo industrial.

De pronto, entendo como inadequada a classificação da atividade de conservação de alimentos feitos em câmaras frigoríficas e similares, como um processo industrial, pois aí não se verifica qualquer transformação.

Assim, considero que a energia elétrica utilizada nessa atividade não configura qualquer atividade industrial para fruição do benefício previsto na legislação, se constituindo em mero consumo, cujo direito à utilização dos créditos somente se dará em 1/1/2020, como prevê o art. 72, §1º, I, do RICMS/PB abaixo transcrito:

Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

(...)

§ 1º Na utilização dos créditos de que trata esta Seção, observar-se-á o seguinte (Lei nº 7.334/03):

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (g.n.).

No mais, também, é indubitável que as atividades de panificação e congelamento de alimentos, realizadas por estabelecimento comercial, não se caracterizam como processo de industrialização conforme os seguintes argumentos.

Destacamos que a legislação federal dispõe o que **NÃO** considera industrialização no Decreto nº. 7.212, de 15 de junho de 2010, *in verbis*:

“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; ou” (grifo nosso)*

Segue a norma federal supra, dispondo o que considera como embalagem de apresentação para efeitos da caracterização de processo de industrialização:

“Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

§ 1º Para os efeitos do inciso I do caput, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

Por conseguinte, a diferença dos dois conceitos de embalagem não deixa dúvida e só vem a fortalecer as afirmações emanadas pelo julgador singular de que os setores de padaria e congelados da Autuada não são considerados como processo de industrialização.

No mesmo sentido, o Parecer Normativo CST nº. 337, de 1970, da Receita Federal do Brasil (Anexo 01) dirime qualquer dúvida que porventura exista na compreensão da norma:

*“4. Esclareça-se que sobre o preparo de produtos alimentares em sorveterias, confeitarias, **padarias**, quitandas e semelhantes, desde que se destinem à venda direta a consumidor e não sejam acondicionados em embalagem de apresentação, não há incidência do IPI, uma vez que a referida operação não é considerada industrialização, na forma do inciso II do § 4º do art. 1º do RIPI.” (grifo nosso)*

Com o mesmo teor, assegura a Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010, que a padaria localizada em hipermercado não é indústria, vejamos:

“Art. 109-E. Para fins de contribuição a terceiros, classificam-se como comerciais ou de serviços, não exclusivamente, as atividades a seguir enumeradas, desenvolvidas em conjunto ou individualmente, sobre as quais aplicam-se as alíquotas previstas no Anexo II, desta Instrução Normativa, de acordo com os códigos FPAS 515, 566, 574 ou 647:

[...]

*II - **panificação, quando realizada em hipermercado, supermercado, mini mercado, mercearia ou armazém**, com a finalidade de ampliar a oferta de produtos (FPAS 515);” (grifo nosso)*

A conjuntura que alberga o suposto “processo de industrialização” da recorrente, no que diz respeito à padaria e os setores apensos, carecem de esteio jurídico para configuração de tal mister, pois não são caracterizados como processo de industrialização à luz das normas tributárias, uma vez que seus produtos são vendidos diretamente a consumidor final e acondicionados em embalagem de transporte, como bem fundamenta a norma, jurisprudência e a realidade fática dos procedimentos comerciais realizados pela recorrente que são de conhecimento comum.

No campo judicial, o STJ vem decidindo repetidamente sobre a impossibilidade do crédito de ICMS no consumo de energia elétrica na panificação e setores de congelados realizados em atividades comerciais, cujas decisões a seguir desaguam:

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, semimanufaturados, 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 recondicionamento).

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. Consequentemente, 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 (Desembargador Convocado do TJ/RS), Terceira Turma, julgado em 18.08.2009, 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.

(REsp 1117139/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/02/2010)

PROCESSO CIVIL. ICMS. CREDITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO COMERCIAL. (SUPERMERCADO). PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO.

1. "(...) 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." (REsp 1117139/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/02/2010) 2. A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do Resp 1117139/RJ, pacificou o entendimento acerca da matéria, em aresto assim ementado: 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, semimanufaturados, 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 recondicionamento).

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. Consequentemente, 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.

(...) 28. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1117139/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/02/2010) 3. Agravo regimental desprovido, com a condenação do agravante ao pagamento de 1% (um por cento) a título de multa, pelo seu caráter procrastinatório (art. 538, parágrafo único, do CPC), em face da impugnação de questão meritória,

esta submetida à luz do artigo 543-C (mutatis mutandis, Questão de Ordem no REsp 1.025.220/RS apreciada pela Primeira Seção - aplicação de Multa - art. 557, § 2º do CPC).

(AgRg no REsp 1143495/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/04/2010, DJe 29/04/2010)

Nessa mesma linha, trilhou a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, aos responder questionamento de contribuinte, onde ressalto o seguinte trecho:

*“Assim sendo, e considerando que a legislação do ICMS adota a mesma definição de industrialização contida na legislação do IPI, temos que o exercício da panificação e revenda dos produtos resultantes para consumidor final é caracterizado, para fins do imposto estadual, **como atividade comercial**”.*

Assim, em consonância com o entendimento do STJ, considero correto o procedimento da auditoria, em glosar os créditos, apropriados pela empresa, advindos das aquisições de energia elétrica para utilização na sua padaria.

No que diz respeito a alegação de ausência de fundamentação quanto a esta infração de uso indevido de energia elétrica o que comprometeria o princípio constitucional da motivação vejo ser precária sua recepção, uma vez que descrição da conduta está perfeitamente exposta em nota explicativa no Auto de Infração. A insinuação pelo Reclamante que o termo final da explicação contida na nota explicativa prejudica o direito de defesa, não tem nenhuma sustentação, conforme podemos observar no substrato abaixo:

“2. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO PROCESSO PRODUTIVO (PADARIA) EM VALORES SUPERIORES AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO, NO QUE DIZ RESPEITO À INOBSERVÂNCIA DO ART. 72, § 1º, II, B, C/C ART. 82, III, A, AMBOS DO RICMS/PB, APROVADO PELO DEC. 18.930/97. TAL FATO SE DEU”

Em verdade, a capitulação da conduta acima assevera que a recorrente se apropriou de crédito de energia elétrica onde a legislação só admite para o processo de industrialização.

Tal confirmação está bem delineada no texto acima e nas normas referidas, sem deixar espaço para dúvidas. Seguem as hipóteses legais do RICMS/PB:

“Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

[...]

§ 1º Na utilização dos créditos de que trata esta Seção, observar-se-á o seguinte (Lei nº 7.334/03):

*II – **somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:***

[...]

*b) **quando consumida no processo de industrialização:***

Art. 82. **Não implicará crédito do imposto:**

[...]

III - a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

a) para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto quando se tratar de saída para o exterior;"

Portanto, ausente às razões para acolhimento de falta de fundamentação da infração.

Diante dessas considerações, resta-me, apenas, confirmada a certeza quanto à natureza da infração de utilização de crédito indevido de energia elétrica, porquanto está descrita uma irregularidade no libelo basilar de acordo com os ditames regulamentares do ICMS não havendo sombra de dúvida quando a manutenção imprópria de crédito fiscal pelo estabelecimento autuado.

2. Das Vendas sem Emissão de Notas Fiscais:

Trata-se de procedimento usualmente adotado pelo fisco paraibano no desempenho da sua atividade precípua, denominado de LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS, que consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, relativos a intervalo de tempo delimitado, e, assim, detectar a existência ou não de diferença tributável.

O fato demonstrado na enunciação da acusação, vendas sem emissão de notas fiscais, subsume-se às disposições do art. 158, I e 160, I, ambos, do RCMS-PB, abaixo transcritos:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias

O lançamento indiciário decorrente do emprego dessa técnica de auditoria tem o efeito de transferir para o sujeito passivo, que é o portador da documentação fiscal que o sustenta, a responsabilidade da prova contrária e eficaz, tendente a elidir o feito fiscal, visto que, somente a comprovação de erros na contagem e/ou de cálculo, além do pagamento do imposto, sendo capaz de elidir o resultado de um quantitativo de mercadorias.

Para tanto, a autuada, exaustivamente, não mediu esforços nas oportunidades em que comparece aos autos, tanto em defesa como em grau de recurso, para arguir a existência de incongruências nas informações prestadas em relação às operações realizadas, de erro matemático nas casas decimais do produto “carne dianteira c/osso”, de haver desconsiderado o desmembramento dos produtos em outros subprodutos e de sacolas plásticas não comercializadas separadamente.

Com efeito, necessário enfatizar que os dados coletados decorrem de informações prestadas pelo próprio contribuinte através do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – SINTEGRA, que consiste num conjunto de procedimentos administrativos e de sistemas computacionais de apoio que está sendo adotado simultaneamente pelas Administrações Tributárias de todas as Unidades da Federação, foi implementado pelo Convênio ICMS 57/95, de 28 de junho de 1995, publicado no DOU em 30 de junho de 1995.

Do lado dos contribuintes, o propósito é o de simplificar e homogeneizar as obrigações de fornecimento de informações relativas às operações de compra, venda e prestação de serviços interestaduais. Do lado dos fiscos estaduais, o objetivo é o de propiciar maior agilidade e confiabilidade ao tratamento das informações recebidas dos contribuintes e à troca de dados entre os diversos estados da Federação.

De acordo com o estabelecido pelo Convênio Confaz 57/95 e alterações posteriores, os contribuintes usuários de Processamento Eletrônico de Dados estão obrigados a fornecer às Administrações Tributárias dos Estados, em meio magnético, Validado, arquivo magnético contendo os dados relativos à totalidade das operações (compra e venda, aquisições e prestações) internas e interestaduais que tenham praticado.

Assim sendo, o deslinde da questão em tela não comporta maiores discussões, onde passo a analisar cada situação alegada com base nas provas e fatos trazidos pela fiscalização e convalidados nas informações contidas nos autos, na sequência dos fatos alegados:

a) Da ocorrência do erro matemático

Para melhor elucidação da questão trago a baila trecho citado no recurso com tabela apresentada pela recorrente para justificar a ocorrência de erro material, senão vejamos, observemos:

Código	Descrição Produtos	Entradas Auto	Entradas Reais	Saídas Auto	Saídas Reais	Vendas
4902874	PONTA DE AGULHA	32.597,60	32.597,60	1.048,09	631,30	408,83
4925271	LING TOSCANA GRANEL CX C8	29.472,00	2.688,00	-	-	-
5504341	SACOLA HP CREM 38X50 X25 C/2000	2.215,00	2.215,00	-	-	-
7619472	QUEIJO MUSSARELA INT kg	20.024,04	20.355,04	96,63	52,00	48,77
4901002	CARNE DIANTEIRO C OSSO PECA	125.430.673,00	125.430,67	6.217,51	6.217,51	-
4919262	CARRE SUINO CONG	23.946,00	23.946,00	178,59	150,00	28,59
7619472	QUEIJO MUSSARELA INT kg	22.016,62	11.147,24	552,24	110,72	275,06

a) Erro matemático – Desconsideração de casas decimais.

Note-se que na coluna “Entradas”, para o produto “4919262 – Carne Dianteiro c Osso”, o auditor desconsiderou as casas decimais, fazendo com que um lote de **125.403,67 kg** se transformasse em **125.430.673,00**, típico erro material que pode ser observado através da averiguação das notas fiscais de entrada dos produtos.

Inicialmente, saliento que, com base nas informações da fiscalização, o código do produto citado (4919262) correspondente à mercadoria que teria o valor das entradas com erro nas casas decimais é, na verdade, de outro produto classificado como “CARNE SUINO CONG” e não “CARNE DIANTEIRO C OSSO”.

No que diz respeito ao valor das entradas do produto “4901002 - CARNE DIANTEIRO C/ OSSO PEÇA”, o quadro demonstrativo da autuada não corresponde à realidade. Os valores inseridos na tabela original, constante dos anexos deste processo em mídia DVD-R, são os seguintes:

ANO	COD_PROD	DESC_PROD	PC_ICMS	EST_I	QTD_ENT	QTD_SAIDAS	EST_F
2009	4901002	CARNE DIANTEIRO C OSSO PEÇA	1700	733	125.430,67	6.217,51	1008

Com relação à coluna “Saída Reais”, destacada pela recorrente como se representasse a correção de um erro do demonstrativo do Levantamento Quantitativo, do mesmo modo não exprime a realidade das operações registradas nos documentos fiscais.

Como exemplo, transcrevo os dados dos registros da recorrente com o produto 4902874 – PONTA DE AGULHA, onde afirma que a quantidade real de saídas é de 631,30 ao invés de 1.048,09, para o exercício de 2008.

No entanto, conforme da análise da auditoria, os dados de saída do produto (4902874) processado em equipamento Emissor de Cupom Fiscal declarado no arquivo magnético da Recorrente é o seguinte:

NU_ANO	NU_MES	DT_PERIODO	PC_ICMS	DT_INICIAL	DT_FINAL	QT_PRODUTO
2008	12008	01/01/2008	1700	01/01/2008	31/01/2008	24,03
2008	22008	01/02/2008	1700	01/02/2008	29/02/2008	91,68
2008	32008	01/03/2008	1700	01/03/2008	31/03/2008	114,73
2008	42008	01/04/2008	1700	01/04/2008	30/04/2008	80,45
2008	52008	01/05/2008	1700	01/05/2008	31/05/2008	32,22
2008	62008	01/06/2008	1700	01/06/2008	30/06/2008	20,45
2008	72008	01/07/2008	1700	01/07/2008	31/07/2008	24,45
2008	82008	01/08/2008	1700	01/08/2008	31/08/2008	21,75
2008	112008	01/11/2008	1700	01/11/2008	30/11/2008	3,78

2008	122008	01/12/2008	1700	01/12/2008	31/12/2008	3,25
QUANTIDADE TOTAL DO REGISTRO 60R						416,79

No tocante às saídas declaradas no Registro de Nota Fiscal - Registro Tipo 50 com 54 e 75, foram registradas as seguintes quantidades para o produto **PONTA DE AGULHA (4902874)**:

ANO	PERIODO	NOTA	DT_EMISSAO	UF	CFOP	DESC_CFOP	QTD
2008	jan/08	268871	02/01/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	7,6
2008	jan/08	268907	07/01/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	2,6
2008	jan/08	268997	15/01/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	5
2008	jan/08	269015	18/01/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	5
2008	jan/08	269050	22/01/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	17
2008	jan/08	269070	24/01/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	3
2008	jan/08	269109	31/01/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	0,5
2008	fev/08	269123	01/02/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	24,6
2008	fev/08	269141	05/02/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	1,8
2008	fev/08	269161	09/02/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	0,4
2008	fev/08	269229	15/02/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	1,1
2008	fev/08	269250	16/02/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	30
2008	fev/08	269253	18/02/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	9,6
2008	fev/08	269301	25/02/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	20,6
2008	mar/08	269344	04/03/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	5,8
2008	mar/08	269413	17/03/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	39,8
2008	mar/08	269462	24/03/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	20
2008	mar/08	269538	31/03/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	21,8
2008	abr/08	269599	07/04/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	2
2008	abr/08	269640	11/04/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	6,2
2008	abr/08	269685	19/04/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	9,2
2008	abr/08	269720	29/04/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	87,8
2008	mai/08	269757	05/05/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	16,5
2008	mai/08	269803	12/05/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	8
2008	mai/08	269854	19/05/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	5
2008	mai/08	269897	27/05/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	5,1
2008	jun/08	269925	02/06/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	4,6
2008	jun/08	269991	09/06/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	3,7
2008	jun/08	270026	16/06/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	6,8
2008	jun/08	270099	24/06/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	3,8
2008	jul/08	270212	07/07/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	7,6
2008	jul/08	270241	14/07/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	3
2008	jul/08	270292	21/07/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	6
2008	jul/08	270368	28/07/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	5,4
2008	ago/08	270411	04/08/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	7
2008	ago/08	270478	11/08/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	8
2008	ago/08	270550	18/08/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	8,8
2008	ago/08	270622	29/08/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	6,2
2008	set/08	270643	02/09/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	12,6
2008	set/08	270674	08/09/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	6,5
2008	set/08	270716	15/09/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	2,6
2008	set/08	270770	22/09/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	5,6
2008	set/08	270840	29/09/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	5
2008	out/08	270879	06/10/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	5
2008	out/08	270926	14/10/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	2,2
2008	out/08	270969	21/10/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	5
2008	out/08	271004	27/10/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	6

2008	nov/08	271054	05/11/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	29
2008	nov/08	271100	10/11/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	23
2008	nov/08	271150	18/11/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	11
2008	nov/08	271191	24/11/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	2
2008	dez/08	271251	04/12/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	24
2008	dez/08	271263	08/12/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	2
2008	dez/08	271324	18/12/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	33
2008	dez/08	271367	24/12/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	3,5
2008	dez/08	271397	27/12/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	21
2008	dez/08	271416	30/12/2008	TO	6202	Devolução de compra para comercialização	5,4
QUANTIDADE TOTAL DO REGISTRO TIPO 50 com 54 e 75							631,3

Diante dos quadros demonstrativos acima, ao somarmos as saídas pelo cupom fiscal (ECF) mais as declaradas em notas fiscais, chegamos ao montante de 1.048,09 (416,79 + 631,3), exatamente o que foi indicado nos anexos do Auto de Infração pela fiscalização.

Portanto, não existe o erro matemático apontado pelo recurso voluntário, conforme os dados levantados e juntados a este processo pela fiscalização.

b) Da possibilidade de desmembrar um único produto em vários códigos

A recusante aduz que a fiscalização não observou que uma mercadoria pode possuir mais de uma denominação ou que uma determinada mercadoria comporta vários subgrupos ou diversas referências. Ato Contínuo, afirma que adquire produtos em uma unidade de medida e os revende sob outra unidade, ou seja, recebe uma mercadoria na unidade de fardos e a revende em quilograma e que um mesmo produto é movimentado com diversos códigos.

De modo preliminar, vislumbramos que as alegações da denunciada não se sustentam, pois só trazem uma única referência de tudo que foi alegado. Mesmo assim, essa menção singular depõe contra a própria recorrente por permitir a violação de normas tributárias.

O Convênio ICMS 57/95, que regula a emissão por sistema eletrônico de processamento de dados dos documentos fiscais previstos no Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970, estabelece no seu Manual de Orientação como deve proceder o contribuinte ao codificar os seus produtos.

O Registro Tipo 75, responsável por estruturar o registro de código de produto e serviço no citado Convênio, prescreve que um produto deve ser codificado de forma exclusiva, pois do contrário se torna óbvio que cria inconsistências nos controles. Não pode existir um determinado produto com várias codificações ou denominações, sob pena de violação as regras tributárias. Assenta a norma:

“20 - REGISTRO TIPO 75

20.1.1 - Obrigatório para informar as condições do produto/serviço, codificando de acordo com o sistema de controle de estoque/emissão de nota fiscal utilizado pelo contribuinte.

[...]

20.1.3 - CAMPO 04 - Deve ser gerado um registro para cada tipo de mercadoria/produto ou serviço que foi comercializado no período ou constante no registro inventário se informado no arquivo. Este campo deve ser preenchido com o mesmo código da mercadoria/produto ou serviço informado no registro tipo 54, ou no registro tipo 60, ou no registro tipo 74, ou no registro tipo 77;” (grifo nosso)

Sendo assim, ao admitir, em suas razões recursais, a ocorrência de criação de códigos diversos para um mesmo produto para as vendas sem o correspondente nos seus estoques, é possível estarmos diante de evidências de uma violação de norma tributária que estabelece o controle individual para cada produto específico.

Quanto à afirmação que recebeu produtos com uma certa unidade de medida (fardos, sacos, caixa,...) e vende com outra especificações (quilo, garrafa, lata, ...), também não condiz com a verdade dos fatos apurados.

O que ocorre, concretamente, é o ajuste realizado pela empresa, de acordo com informações fiscais, nas unidades de medidas das notas fiscais de entradas no momento do registro fiscal do produto (Registro Tipo 54 - Registro de Produto (classificação fiscal)) para adequá-las às unidades de medidas do estoque e das saídas.

Nesse contexto, como exemplo, temos as notas fiscais (Anexo 01 - 10325, 41400, 41912, 44470, 920359, 2163 e 31778) de aquisição de produtos onde registram no corpo do documento uma unidade de medida, porém no Registro de Produto efetuado pela Reclamante estão assentadas com as unidades já convertidas de acordo com os estoques/saídas, conforme a seguir:

Registro de Nota Fiscal - Registro Tipo 50 com 54 e 75 DA RECLAMANTE										OBSERVAÇÃO - HISTÓRICO DESCRITO NA NOTA FISCAL DE ENTRADAS
NOTA	INSCRICAO_NOTA	DT_EMISSAO	UF	CFOP	CD_PRODUTO	ALIQ_ICMS	DESC_PROD	DESC_UND	QTD	
10325	160726301	15-dez-08	PB	1102	1402722	17	CAFE MOIDO SAO BRAZ 250g	FARD	1000	NF 50FD DE 20/250G = 1000UN
10325	160726301	15-dez-08	PB	1102	3508951	17	GOLD FLAKES ACUCAR S BRAZ 300g	CX	240	NF 10CX DE 24/300G = 240UN
10325	160726301	15-dez-08	PB	1102	522872	17	BATATA PALHA SCRUSH 100g	CX	912	NF 38CX DE 24/100G = 912UN
41400	160127033	06-mai-08	PB	1102	1001345	17	ACUCAR TRIT M.ALEGRE 1K	FARD	2160	NF 72FD DE 30x1KG = 2160 UN
41912	160127033	30-mai-08	PB	1102	1001345	17	ACUCAR TRIT M.ALEGRE 1K	FARD	3090	NF 103FD DE 30x1KG = 3090 UN
44470	160127033	01-out-08	PB	1102	1001345	17	ACUCAR TRIT M.ALEGRE 1K	FARD	3000	NF 100FD DE 30x1KG = 3000 UN
920359	160726301	25-fev-08	PB	1102	3508951	17	GOLD FLAKES ACUCAR S BRAZ 300g	CX	120	NF 5CX DE 24/300G = 120 UN
920359	160726301	25-fev-08	PB	1102	3508960	17	GOLD FLAKES NATURAL S BRAZ 200g	CX	120	NF 5CX DE 24/300G = 120 UN
2163	160127033	28-fev-09	PB	1102	1001345	17	ACUCAR TRIT M.ALEGRE 1K	FARD	3600	NF 120FD DE 30x1KG = 3600 UN
2163	160127033	28-fev-09	PB	1102	1019228	17	ACUCAR ALEGRE CRIST 1 KG	FARD	150	NF 5FD DE 30x1KG = 150 UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	1403788	17	CAFE MOIDO NORDEST 250g	FARD	800	NF 40FD DE 20/250G = 800UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	3500471	17	GOLD FLAKES ACUCAR SBRAZ 300g	CX	32	NF 1CX DE 32/300G = 32UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	508551	17	SALG PIPPO QUEIJO 75g	CX	80	NF 2CX DE 40/75G = 80UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	508527	17	SALG PIZZA PIPPOS 75g	CX	80	NF 2CX DE 40/75G = 80UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	501646	17	LANCHINHO SORT PIPOS C-5 140g	CX	160	NF 10CX DE 16x5x140G = 160UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	1526103	17	MIST BOLO LARANJA S. BRAZ 400g	CX	12	NF 1CX DE 12/400G = 12UN

31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	1518194	17	MIST BOLO BAUNILHA S.BRAZ 400g	CX	12	NF 1CX DE 12/400G = 12UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	1405683	17	CAPPUCCINO SAO BRAZ 200g	CX	120	NF 5CX DE 24/250G = 120UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	1406876	17	CAFE SOLUV SAO BRAZ SACHET 50g	CX	240	NF 10CX DE 24/50G = 240UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	318035	17	COLORIFIC COR-SABOR SBRAZ 100g	FARD	500	NF 5FD DE 100/100G = 500UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	3505618	17	BP CORN FLAKES 200g	CX	36	NF 1CX DE 200G/36 = 36UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	3505626	17	BP FROSTED FLAKES 300g	CX	72	NF 2CX DE 300G/36 = 72UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	3506266	17	BP CHOC CRUNCHIES 270g	CX	36	NF 1CX DE 270G/36 = 36UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	3508951	17	GOLD FLAKES ACUCAR S BRAZ 300g	CX	144	NF 6CX DE 24/300G = 144UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1102	3500411	17	GOLD FLAKES NATURAL SBRAZ 200g	CX	96	NF 3CX DE 32/200G = 96UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1403	433411	17	BISC BRAZITAS MORANG 130g	CX	600	NF 20CX DE 30/130G = 600UN
31778	160726301	07-mar-09	PB	1403	433420	17	BISC BRAZITAS CHOC 130g	CX	600	NF 20CX DE 30/130G = 600UN

Perante os dados acima mostrados, verifica-se que, de fato, a Reclamante utiliza a mesma unidade de medida nas entradas, estoque e saídas. Assim, resulta comprovado que o levantamento quantitativo realizado pela fiscalização tomou por base unidades idênticas de medidas para se chegar ao resultado objeto do Auto de Infração.

Deste modo, não subsiste dúvida quanto à integral regularidade dos dados apurados pela fiscalização.

c) Da obrigatoriedade de emissão de documento fiscal na saída de mercadorias – sacolas plásticas:

Em sua derradeira tese, a recorrente repele a acusação de vendas sem emissão de documentação fiscal das sacolas plásticas, por entender que estas não são comercializadas ou vendidas separadamente.

Alega que por isso não se encontrará indicação específica das sacolas plásticas nos cupons fiscais, fato que prejudica a infração apontada na exordial, pois o seu valor se encontra incluso no preço dos demais produtos comercializados.

No caso específico, esta relatoria entende que as sacolas plásticas, não são objeto de venda aos consumidores finais (clientes) como caracterizou a douta fiscalização. Em verdade, é sabido que as sacolas plásticas em questão se prestam somente para o transporte da mercadoria adquirida pelos clientes e não se caracterizam como embalagem (no caso de processo industrial), não ensejando, portanto, saída de mercadorias para revenda. Também não se confundem com embalagens para acondicionamento de produtos aos quais não se integram, mas são, apenas, uma facilidade oferecida para o transporte das mercadorias.

Não obstante a insurgência da recorrente, quanto a serem, esses materiais, tributados nas saídas, porquanto o seu preço estaria embutido no valor dos produtos vendidos/adquiridos pelos clientes do estabelecimento, o certo é que as operações de aquisição de sacolas plásticas se caracterizam como elemento de consumo e não de mercancia, além das seguintes características principais abaixo:

- Não se destinam a posterior saída tributada, pois não são objeto de revenda;
- Não se equiparam às aquisições de material de embalagem destinado a indústria, para fins de creditamento do ICMS sobre as entradas;
- São fornecidos aos clientes como meio de facilitar a acomodação dos produtos adquiridos ao estabelecimento;
- Prestam-se como meio de divulgação da marca ou do estabelecimento;
- Seu preço apenas integra o custo operacional da empresa.

Por todos esses motivos e, principalmente, por se tratarem de materiais ou bens cujas saídas ocorrem a título de fornecimento não oneroso aos clientes que opcionalmente decidam deles se servirem quando das aquisições de outros produtos, tem-se, por inarredável, que a aquisição de sacolas e sacos plásticos, efetuadas pela recorrente, ocorreu com destino a uso e/ou consumo do estabelecimento, não podendo ser evidenciado hipótese de vendas sem emissão documental.

Assim, o item SACOLA PLÁSTICA presente na denúncia, não se adequa a realidade factual e a correta repercussão tributária a ser alcançada para o caso de vendas sem emissão de notas fiscais, devendo ser retirada do quantum a ser exigido, devendo ser objeto de improcedência, visto não ser possível ser alcançado em outra feitura fiscal, tendo decaído o direito estatal de constituição do crédito tributário diante da ocorrência de decadência sobre o prisma dos exercícios de 1998 e 1999.

Dessa forma, com base nas planilhas do Quantitativo de Mercadorias inserido no DVD-R sobre os exercícios fiscalizados, foram retiradas as diferenças tributárias, sobre o item sacola plástica com ICMS deduzido no valor de R\$ 28.055,05 em 1998 e de R\$ 19.621,82 para o exercício de 1999.

Nos demais itens apurados, não se constatada os equívocos alegados capaz de macular a repercussão tributária de saída de mercadorias sem a emissão de documento fiscal.

EFEITO CONFISCATÓRIO E REDUÇÃO DA MULTA APLICADA:

No que diz respeito à multa aplicada, apontada pela recorrente, como de cunho confiscatório por atentar aos princípios da proporcionalidade e a razoabilidade, veremos que não há sustentação para essas alegações pelos motivos a seguir expostos.

É cediço que a nossa Constituição Federal de 1988 trata do princípio de vedação ao confisco, dos tributos, no art. 150, IV. *In verbis*:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
IV – utilizar **tributo** com efeito de confisco; (g.n.)*

Neste norte, em que pese as multas, assim como os tributos, figurarem no campo das receitas derivadas do estado, por constituírem exploração do patrimônio do particular, com eles não se confundem, conforme definição de tributo extraída do artigo 3º do C.T.N. (Lei nº 5.172/66), abaixo reproduzido:

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que **não constitui sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (g.n.)*

Por outro lado, as multas, por não se configurarem tributos, mas sim sanções por ato ilícito cuja função é punir os infratores da lei e desestimular a realização de situações que possam trazer prejuízos ao Estado, não estão limitadas ao preceito constitucional anteriormente transcrito. Portanto, a aplicação do postulado tributário do não confisco não deve a elas ser estendido.

Como se observa, as penalidades pecuniárias não têm fito arrecadatório e sua graduação varia conforme a gravidade da infração praticada, quanto mais grave for o ato, maior deverá ser a penalidade aplicada. Sendo inerente aos poderes de império e de polícia do Estado no dever de coibir práticas ilegais e lesivas aos cofres públicos. Deste modo, não se vislumbra qualquer irregularidade no *quantum* da multa proposta na peça vestibular.

Além disso, os fazendários atuaram nos limites da Lei nº 6.379/96 (Lei do ICMS da Paraíba) e do RICMS/PB (aprovado pelo Decreto nº 18.930/97), que são instrumentos normativos que devem ser observados. Ao propor uma multa, o fazendário toma por base as determinações desses dispositivos legais. Desrespeitá-los consistiria numa ilegalidade, que não comporta lugar no ordenamento jurídico-administrativo paraibano.

Por fim, para se desconsiderar uma determinação legal, far-se-ia necessário analisar a sua inconstitucionalidade. E, não cabe aos Tribunais Administrativos, adentrar nessa seara pretendida. Observe-se o que diz o art. 99 da Lei do ICMS da Paraíba (cujo texto é repetido no art. 687 do RICMS/PB):

*Art. 99. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:
I - a declaração de inconstitucionalidade;*

No entanto, com o advento da Lei 10.008, de 05/06/2013, que começou a produzir efeitos a partir de 1º de setembro de 2013, as multas aplicadas sofreram uma redução 50% (cinquenta por cento), conforme o novo texto dos incisos contidos no art. 82, da Lei nº 6.379/96, devendo ser aplicado o princípio da retroatividade da lei mais benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Portanto, cabível se torna corrigir o montante da penalidade aplicando o percentual atribuído à multa do presente libelo fiscal, reduzindo-a em 50% do valor original.

DO BENEFÍCIO DA DÚVIDA:

Acerca do pedido de benefício da dúvida, assegurado pelo art. 112 do CTN, para que lhe seja aplicado, caso o julgador não esteja convicto, vejo prejudicado visto que as infrações constituídas pelas autoridades administrativas, não deixam dúvidas quanto a sua concreta ocorrência não se adequando s hipóteses contidas na legislação tributária. Pelo contrário, os demonstrativos e documentos acostados a este processo, juntamente com os registros fiscais postos nas declarações eletrônicas do contribuinte, revelam todas as irregularidades praticadas e lançadas no Auto de Infração, afastando, peremptoriamente, a dúvida e com isso não há que se cogitar em *in dubio* pro réu.

Dessa forma, em vista das razões apresentadas, concluo por declarar devido seguinte crédito tributário, conforme tabela abaixo:

Cálculo do Crédito Tributário					
Infração	Fato Gerador		Tributo	Multa	Total
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/01/2008	31/01/2008	179,23	134,42	313,65
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/02/2008	28/02/2008	159,67	119,75	279,42
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/03/2008	31/03/2008	144,32	108,24	252,56
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/04/2008	30/04/2008	130,54	97,91	228,45
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/05/2008	31/05/2008	155,67	116,75	272,42
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/06/2008	30/06/2008	129,79	97,34	227,13
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/07/2008	31/07/2008	128,89	96,67	225,56
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/08/2008	31/08/2008	133,32	99,99	233,31
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/09/2008	30/09/2008	133,87	100,40	234,27
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/10/2008	30/10/2008	144,12	134,28	278,40
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/11/2008	30/11/2008	179,04	124,26	303,30
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/12/2008	31/12/2008	165,68	100,40	266,08
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/01/2009	31/01/2009	143,96	107,97	251,93
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/02/2009	28/02/2009	128,74	96,56	225,30
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/03/2009	31/03/2009	121,29	90,97	212,26
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/04/2009	30/04/2009	117,26	87,95	205,21
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/05/2009	31/05/2009	123,46	92,60	216,06
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/06/2009	30/06/2009	102,90	77,18	180,08
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/07/2009	31/07/2009	108,57	81,43	190,00
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/08/2009	31/08/2009	122,35	91,76	214,11
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/09/2009	30/09/2009	117,51	88,13	205,64

Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/10/2009	30/10/2009	140,50	105,38	245,88
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/11/2009	30/11/2009	122,50	91,88	214,38
Indicar como isentas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS	01/12/2009	31/12/2009	151,23	113,42	264,65
Crédito Indevido	01/01/2008	31/01/2008	0,00	0,00	0,00
Crédito Indevido	01/03/2008	31/03/2008	5.005,25	5.005,25	10.010,50
Crédito Indevido	01/04/2008	30/04/2008	2.825,86	2.825,86	5.651,72
Crédito Indevido	01/05/2008	31/05/2008	9.934,24	9.934,24	19.868,48
Crédito Indevido	01/06/2008	30/06/2008	10.425,87	10.425,87	20.851,74
Crédito Indevido	01/07/2008	31/07/2008	10.237,18	10.237,18	20.474,36
Crédito Indevido	01/08/2008	31/08/2008	9.507,53	9.507,53	19.015,06
Crédito Indevido	01/09/2008	30/09/2008	10.813,41	10.813,41	21.626,82
Crédito Indevido	01/10/2008	31/10/2008	11.512,60	11.512,60	23.025,20
Crédito Indevido	01/12/2008	31/12/2008	274.640,79	274.640,79	549.281,58
Crédito Indevido	01/02/2009	28/02/2009	44.974,42	44.974,42	89.948,84
Crédito Indevido	01/03/2009	31/03/2009	24.667,08	24.667,08	49.334,16
Crédito Indevido	01/04/2009	30/04/2009	26.127,87	26.127,87	52.255,74
Crédito Indevido	01/05/2009	31/05/2009	13.035,48	13.035,48	26.070,96
Crédito Indevido	01/06/2009	30/06/2009	11.350,63	11.350,63	22.701,26
Crédito Indevido	01/07/2009	31/07/2009	11.795,33	11.795,33	23.590,66
Crédito Indevido	01/08/2009	31/08/2009	11.265,44	11.265,44	22.530,88
Crédito Indevido	01/09/2009	30/09/2009	11.529,37	11.529,37	23.058,74
Crédito Indevido	01/10/2009	31/10/2009	11.030,98	11.030,98	22.061,96
Crédito Indevido	01/11/2009	30/11/2009	11.200,78	11.200,78	22.401,56
Crédito Indevido	01/12/2009	31/12/2009	293.784,19	293.784,19	587.568,38
Venda sem Emissão de Documentação Fiscal	01/01/2008	31/12/2008	736.124,35	736.124,35	1.472.248,70
Venda sem Emissão de Documentação Fiscal	01/01/2009	31/12/2009	717.221,30	717.221,30	1.434.442,60
CRÉDITO TRIBUTÁRIO			2.272.294,36	2.271.465,59	4.543.759,95

Por todo o exposto,

V O T O - pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo DESPROVIMENTO do primeiro e **PROVIMENTO PARCIAL** do segundo, modificando, quanto aos valores, a sentença monocrática que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000175/2013-87, lavrado em 21/2/2013, contra a empresa BOMPREÇO SUPERMERCADO DO NORDESTE LTDA., inscrição estadual nº 16.052.930-1, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 4.543.759,95 (quatro milhões, quinhentos e quarenta e três mil, setecentos e cinquenta e nove reais e noventa e cinco centavos), sendo R\$ 2.272.294,36 (dois milhões, duzentos e setenta e dois mil, duzentos e noventa e quatro reais e trinta e seis centavos) de ICMS, por infração aos artigos 74 c/c 75, §1º, ambos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 2.271.465,59 (dois milhões, duzentos e setenta e um mil, quatrocentos e sessenta e cinco reais e cinquenta e nove centavos) de multa por infração nos termos do art. 82, IV e V, “a” e “h”, da Lei nº 6.379/96, alterada pela Lei nº 10.008/2013.

Ao tempo em que cancelo por indevido o valor de R\$ 2.422.600,48, sendo R\$ 50.373,18, de ICMS e R\$ 2.372.227,30 de multa por infração.

Convém ressaltar que o contribuinte efetuou o recolhimento de parte do crédito tributário, conforme comprovantes de DAR em anexados às fls.230-280 dos autos, reconhecendo parte da acusação de crédito indevido (crédito maior de devido).

Sala das Sessões Presidente Gildemar Pereira Macedo, em 28 de agosto de 2015.

JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES
Conselheiro Relator