



Conselho de Recursos Fiscais

Processo nº 119.531.2012-1

Acórdão nº 426/2015

Recursos HIE/VOL/CRF-581/2013

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 CAMPINA GRANDE.
AUTUANTES: MONICA GONÇALVES SOUZA MIGUEL/MARCELO CRUZ LIRA
RELATOR: CONS. DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

CRÉDITO INDEVIDO (CRÉDITO MAIOR QUE O PERMITIDO). PRELIMINARES AFASTADAS. DECADÊNCIA CONFIGURADA EM PARTE. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. EXTINÇÃO PELO PAGAMENTO. MERCADORIAS ISENTAS E SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXTINÇÃO PELO PAGAMENTO. SAÍDAS DE MERCADORIAS COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR ÀS ENTRADAS. NULIDADE. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO PROCESSO PRODUTIVO. PADARIA E SUPERMERCADO. LAUDO TÉCNICO. DECISÃO JUDICIAL. MANTIDA. ENTRADAS DE ATIVO IMOBILIZADO. TÉCNICA INCOMPLETA. IMPROCEDENTE. REDUÇÃO DA MULTA. LEI NOVA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO PROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Não há nulidade do lançamento fiscal quando nele estão presentes todas as formalidades exigidas pela legislação de regência, todavia restou evidenciada a imprecisão quanto à natureza da infração, acarretando, **ipso facto**, a nulidade, por vício formal, dos lançamentos de ofício relativos aos créditos fiscais decorrentes das operações de saídas com base de cálculo inferior às entradas.

Não há que prosperar o pedido de diligência quando os documentos contidos nos autos são suficientes para a elucidação da contenda. As declarações prestadas pelo próprio contribuinte fazem prova contra ele próprio.

O pagamento e a decadência acarretaram a sucumbência de parte do crédito tributário.

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

Entendimento dos tribunais superiores, com base na legislação do IPI, considera que as atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis por supermercado não configuram processo de industrialização de alimentos, confirmando a apropriação indevida de créditos fiscais

oriundos das aquisições de energia elétrica para utilização na padaria da empresa.

Os valores apurados pelo aproveitamento de créditos fiscais pelas entradas de bens do ativo fixo não foram incluídos na reconstituição da conta corrente do ICMS, não se consubstanciando o lançamento desses valores no auto de infração. Reduzida a multa aplicada em virtude de advento de Lei mais benéfica ao contribuinte.

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 da relatora, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do hierárquico e **PROVIMENTO PARCIAL** do voluntário, para alterar os valores da sentença monocrática, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00002270/2012-34**, lavrado em **10/10/2012**, contra a empresa **BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.**, inscrição estadual nº **16.122.368-0**, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 2.445.367,58 (dois milhões, quatrocentos e quarenta e cinco mil, trezentos e sessenta e sete reais e cinquenta e oito centavos), sendo R\$ 1.222.683,79 (um milhão, duzentos e vinte e dois mil, seiscentos e oitenta e três reais e setenta e nove) de ICMS, por infração aos artigos 74 c/c 75, §1º, ambos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e o mesmo valor, de multa por infração, nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo por indevido o valor de R\$ 3.701.831,23, sendo R\$ 826.382,48, de ICMS e R\$ 2.875.448,75 de multa por infração.

Convém ressaltar que o contribuinte efetuou o recolhimento de parte do crédito tributário, conforme comprovantes anexados às fls. 554-587 dos autos, reconhecendo parte do crédito tributário relativo às infrações nº 1, 4, 5 e 6.

Em vista de ter sido decretada a nulidade por vício formal da infração de crédito indevido (crédito maior que o permitido), nas operações de saídas de mercadorias com base de cálculo inferior as de entradas e com mercadorias isentas e/ou sujeitas à substituição tributária, o crédito tributário, referente a essas acusações poderá ser reconstituído em outro auto de infração, observado o prazo do art. 173, II, do CTN.

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.

**Domênica Coutinho de Souza Furtado
Cons^a. Relatora**

**Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente**

**Participaram do presente julgamento os Conselheiros,
PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA, JOÃO LINCOLN DINIZ
BORGES, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, ROBERTO
FARIAS DE ARAÚJO e FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO.**

Assessora Jurídica



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

Recurso HIE/VOL nº 581/2013

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
CONS. DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

RELATOR:

**CRÉDITO INDEVIDO (CRÉDITO MAIOR QUE O PERMITIDO).
PRELIMINARES AFASTADAS. DECADÊNCIA CONFIGURADA
EM PARTE. PRODUTOS DE INFORMÁTICA. EXTINÇÃO PELO
PAGAMENTO. MERCADORIAS ISENTAS E SUJEITAS À
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXTINÇÃO PELO
PAGAMENTO. SAÍDAS DE MERCADORIAS COM BASE DE
CÁLCULO INFERIOR ÀS ENTRADAS. NULIDADE. ENERGIA
ELÉTRICA CONSUMIDA NO PROCESSO PRODUTIVO.
PADARIA E SUPERMERCADO. LAUDO TÉCNICO. DECISÃO
JUDICIAL. MANTIDA. ENTRADAS DE ATIVO IMOBILIZADO.
TÉCNICA INCOMPLETA. IMPROCEDENTE. REDUÇÃO DA
MULTA. LEI NOVA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE
PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA.
RECURSO HIERÁRQUICO PROVIDO E VOLUNTÁRIO
PARCIALMENTE PROVIDO.**

Não há nulidade do lançamento fiscal quando nele estão presentes todas as formalidades exigidas pela legislação de regência, todavia restou evidenciada a imprecisão quanto à natureza da infração, acarretando, **ipso facto**, a nulidade, por vício formal, dos lançamentos de ofício relativos aos créditos fiscais decorrentes das operações de saídas com base de cálculo inferior às entradas.

Não há que prosperar o pedido de diligência quando os documentos contidos nos autos são suficientes para a elucidação da contenda. As declarações prestadas pelo próprio contribuinte fazem prova contra ele próprio.

O pagamento e a decadência acarretaram a sucumbência de parte do crédito tributário.

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

Entendimento dos tribunais superiores, com base na legislação do IPI, considera que as atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis por supermercado não configuram processo de industrialização de alimentos, confirmando a apropriação indevida de créditos fiscais oriundos das aquisições de energia elétrica para utilização na padaria da empresa.

Os valores apurados pelo aproveitamento de créditos fiscais pelas entradas de bens do ativo fixo não foram incluídos na reconstituição da conta corrente do ICMS, não se consubstanciando o lançamento desses valores no auto de infração. Reduzida a multa aplicada em virtude de advento de Lei mais benéfica ao contribuinte.

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

RELATÓRIO

No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002270/2012-34, lavrado em 10/10/2012, contra a empresa BOMPREÇO SUPERMERCADO DO NORDESTE LTDA., com ciência pessoal, em 11/10/2012, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 1/1/2007 e 31/12/2009, constam as seguintes denúncias:

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 DESTA AUTO DE INFRAÇÃO.

Foram dados como infringidos os artigos 74 c/c art. 75, §1º, do 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.

E apurado um crédito tributário no valor de **R\$ 6.147.198,81**, sendo **R\$ 2.049.066,27** de ICMS e **R\$ 4.098.132,54** de multa por infração.

Inconformada com a autuação, a autuada apresentou reclamação, em 12/11/2012 (*fls. 405-444*), acostando, entre outros documentos, laudo técnico da empresa INDECO onde consta os percentuais de consumo de energia elétrica nos diversos setores da empresa (*fls. 501-519*) e comprovantes de recolhimento de parcela do auto de infração (*fls. 554-587*), referentes às infrações 1, 4, 5 e 6.

Por sua vez, os autuantes ofereceram contestação conforme *fls. 589-620*.

Sem informação de constarem antecedentes fiscais (*fl. 630*), os autos foram conclusos (*fl. 631*), e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para o julgador fiscal, **Francisco Aleksen Alves**, que decidiu pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do feito fiscal, fixando o crédito tributário em **R\$ 5.962.558,29**, sendo **R\$ 1.987.519,43**, de ICMS e **R\$ 3.975.038,86**, de multa, promovendo a remessa dos autos ao Conselho de Recursos Fiscais, em sede de recurso de ofício (*fls. 633-653*).

Cientificada da decisão de primeira instância, em 22/08/2013, por via postal, com AR (*fl. 657*), a autuada, através de advogado, protocolou Recurso Voluntário perante este Colegiado, em 18/9/2013 (*fls. 659-694*).

Na peça recursal, após uma breve referência à sua tempestividade e uma exposição dos fatos, apresenta suas razões atacando os seguintes pontos:

1. Sobre a infração nº 2 (ausência de estorno do crédito em face as saídas abaixo do custo de aquisição), diz que:
 - a) o lançamento fiscal aplicou metodologia não prevista em lei;
 - b) está passível de nulidade, por preterição ao direito de defesa, ao contrariar dispositivo do art. 142 do CTN, ao extrair valores de operação aritmética sem correspondência com a realidade fática nem previsão legal. Ademais, alega que o Fisco não apresentou nenhuma prova do ilícito praticado, sendo que a prova deve ser produzida por quem alega, não sendo lícita a exigência de prova negativa;
 - c) apresenta falhas de concepção, acarretando falta de liquidez e certeza ao crédito tributário levantado;
 - d) Destaca a necessidade de se reconstruir a escrita fiscal para apontar ou não a existência do crédito tributário levantado, nos períodos verificados;
 - e) Afirma ser imprescindível a realização de perícia/diligência, em respeito aos princípios da verdade material, segurança jurídica, devido processo legal e ampla defesa, pedindo esclarecimentos para vários questionamentos;
 - f) Aduz que a venda de produto por preço inferior ao de aquisição não constitui hipótese de vedação ao crédito fiscal.
2. No que se refere à infração nº 3, manifesta-se pela legitimidade dos créditos de energia elétrica, nos termos do art. 155 da Constituição Federal, bem como dos arts. 52 e 72 do RICMS/PB, ressaltando que além de ser fato notório o seu consumo no processo de industrialização da empresa, laudo técnico, anexado ao processo, fornece um percentual de consumo por cada setor produtivo.
3. No tocante à multa aplicada, afirma que é desproporcional, exorbitante, injusta e abusiva, e de nítido caráter confiscatório;
4. Aduz que a legislação deve ser interpretada levando em consideração o princípio *in dubio pro contribuinte*;
5. Por fim, requer que seja decretada a nulidade/improcedência da acusação, ou alternativamente a redução da multa a patamares razoáveis.

Por seu turno, os autuantes se manifestaram em Contra-Arrazoado (*fls. 720-726*), afirmando que a decisão singular não levou em consideração a ocorrência de dolo e fraude na conduta de se apropriar de crédito indevido do ICMS, culminando por declarar extinto pela decadência os valores apurados no exercício de 2007. Aduzem que não há que se falar em conteúdo probatório para externar o dolo, falsidade ou má fé, como fundamenta o julgador, pois estes fazem parte da própria conduta.

Assim, pugnam pela reforma da sentença singular para manter inalterado o crédito tributário apurado no auto de infração.

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

Este é o relatório.

VOTO

Em exame os Recursos Hierárquico e Voluntário, interpostos contra decisão de primeira instância que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002270/2012-34, lavrado contra a empresa, com exigência do seguinte crédito tributário:

=> Crédito Tributário	ICMS	MULTA	TOTAL
Crédito Indevido (Crédito maior que o permitido)	2.049.066,27	4.098.132,54	6.147.198,81
Total	2.049.066,27	4.098.132,54	6.147.198,81

Reconhecemos preambularmente como tempestivo o recurso interposto pelo contribuinte, já que apresentado dentro do prazo legal estabelecido pelo art. 721 do RICMS-PB.

PRELIMINARES

Como se sabe, o art. 142, do CTN define o lançamento tributário como “*o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”.

Seguindo os preceitos do CTN, a Lei estadual, nº 10.094/2013 (Lei do PAT), veio a estabelecer os critérios de nulidade para os lançamentos tributários, nos termos estipulados pelos artigos 14, 16 e 17, como se segue:

Art. 14. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
- II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente;*
- III - os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados;*
- IV - os despachos e as intimações que não contenham os elementos essenciais ao cumprimento de suas finalidades;*
- V - os autos de infração de estabelecimentos lavrados pelos auditores fiscais tributários estaduais de mercadorias em trânsito.*

Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios

estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:
I - à identificação do sujeito passivo;
II - à descrição dos fatos;
III - à norma legal infringida;
IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;
V - ao local, à data e à hora da lavratura;
VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento.

No caso em exame, constata-se, *a priori*, que na peça acusatória estão delineadas as formalidades prescritas nos dispositivos acima referenciados, exceto com relação à infração 2, conforme razões que passo a descrever.

Cabe observar que os fatos levantados pela auditoria estão baseados nas declarações mensais prestadas pela autuada, na forma dos demonstrativos anexados aos autos (*fls. 11-400*), fazendo meio de prova contra ela própria.

Portanto, não há de prosperar a arguição de nulidade do auto de infração, sob a alegação de que o Fisco deixou de provar os fatos denunciados, tendo em vista que o crédito tributário constituído foi apurado com base nos arquivos magnéticos enviados pela própria autuada, a quem caberia retificá-las, no caso de alguma inconformidade, o que não se vislumbra nos autos.

Também, não são convincentes os proclames da recorrente, destacando a necessidade de realização de diligência para validar a liquidez e certeza do crédito tributário apurado pela fiscalização, em vista das questões postas na *fl. 676*.

Neste sentido, ressalte-se que o Pedido de Revisão foi banido de nossa legislação, em razão da revogação dos artigos 650 a 652, do RICMS/PB, pelo Decreto nº 32.718 de 25/1/2012, embora o regulamento mantenha dispositivo prevendo a possibilidade de realização de diligência para produção de provas, como disciplina-se art. 704 e parágrafos, verbis:

Art. 704. *Antes ou depois de apresentada defesa e até a conclusão do preparo, havendo diligências ou exames a realizar, serão eles determinados pela repartição preparadora, de ofício ou a pedido do autor do procedimento ou do acusado.*

§ 1º *A autoridade que determinar a realização de diligência fixará prazo razoável ao seu cumprimento, levando em conta o nível de complexidade das tarefas a realizar.*

§ 2º *A parte que requerer diligência ou exame responde pelas despesas correspondentes, devendo indicar com precisão os pontos controversos que pretende sejam elucidados e fornecer os elementos necessários ao esclarecimento das dúvidas.*

§ 3º *Cabe à autoridade preparadora, na hipótese do parágrafo anterior, arbitrar os custos com a diligência ou exame solicitado, exigindo o depósito respectivo na repartição, no prazo de 05 (cinco) dias, contados da notificação do deferimento.*

No entanto, como já observado, verifica-se que os pontos contestados pela autuada estão claramente dispostos nos autos, sendo suficientes para a elucidação da controvérsia, tornando, assim, desnecessária a realização de perícia para identificá-los.

Assim, considero acertada a decisão do julgador singular em indeferir o pedido da recorrente para produção de provas, em razão de sua irrelevância para o resultado pretendido, salientando que, caso a autuada fosse detentora de alguma prova, poderia tê-la juntado ao processo, antes da apreciação do recurso voluntário.

No que se refere à infração nº 2, descrita em nota explicativa como operações de saídas de mercadorias com base de cálculo inferior às de entradas, percebe-se que a descrição da denúncia pode acarretar confusão no entendimento da autuada, comprometendo sua defesa, senão vejamos.

Ora, a infração tal qual descrita em nota explicativa, advém da falta de estorno de crédito fiscal, decorrente de saídas de mercadorias com base de cálculo inferior as de entradas, nos moldes previstos no art. 85, III do RICMS, PB, adiante transcrito:

Art. 85. *O sujeito passivo deverá efetuar estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, observado o disposto no § 6º:*

(...)

III - for objeto de saída com base de cálculo inferior à operação de entrada, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;

Examinando os demonstrativos (fls. 68-400), verifica-se que o contribuinte deixou de estornar o crédito fiscal, referente às operações onde as saídas subsequentes foram efetivadas em valor inferior às operações de entrada.

No caso, a fiscalização efetuou o confronto entre as entradas e as saídas de mercadorias ($EI+ENTRADAS=EF+SAÍDAS$), tendo apurado que o contribuinte efetuou vendas com valores inferiores ao custo das aquisições, ficando obrigado a estornar o crédito fiscal por força da norma supramencionada.

Logo, a hipótese aplicada ao caso não é de crédito indevido maior que o permitido, como propuseram os autuantes, mas de falta de estorno de crédito fiscal de ICMS, decorrente de evento condicionante, onde foi apurada a ocorrência de saídas subsequentes com base de cálculo inferior às de entradas.

Assim, afasto os pontos contestados pela recorrente, em preliminar, mas declaro a nulidade da infração (2) saídas de mercadorias com base de cálculo inferior às de entradas, em vista de os fatos descritos na exordial gerarem incerteza no entendimento do contribuinte daquilo que está sendo acusado.

Da Decadência

Passemos ao exame da decadência dos créditos tributários referentes ao período de janeiro a setembro de 2007, declarados pela Primeira Instância.

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;

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.*

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.

Assim, 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, tem, 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 pelo sujeito ativo 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.

No caso em exame, a denúncia se consubstanciou pelo recolhimento a menor do ICMS, decorrente de operações realizadas, no período de 1º/1/2007 a 31/12/2009, em virtude de a autuada ter apurado, incorretamente, o montante a pagar, ao final de cada mês, em razão da apropriação indevida de créditos do imposto.

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 é o fato gerador.

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

Do ponto de vista contábil, ao realizar determinada venda, o contribuinte credita em conta de passivo "ICMS a Recolher" à contrapartida de em 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 calculado 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 encontro de contas, surgirá o valor a pagar em dinheiro ao Fisco. Ou o valor do 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 fictício na equação resulta em prejuízo ao princípio da não-cumulatividade, ocultando o surgimento de um saldo devedor inferior, e consequente 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.

Para melhor ilustrar a 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, despidendo 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 2007, 2008 e 2009. O pórtico acusatório foi lavrado em 9.10.2012, com efetiva ciência em 11.10.2012. Com efeito, a decadência se efetivou nos meses de janeiro a setembro de 2007. Em relação ao mês de outubro/2007, o saldo devedor decorrente do confronto entre os créditos e débitos foi apurado no final do período, ou seja, 31.10.2007, logo, tendo a ciência ocorrida em 9.10.2007, não se operou a decadência.

Cabe aqui um breve aparte. Penso que em verdade o termo inicial do prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação consiste no dia em que é entregue a declaração constitutiva do crédito tributário pelo contribuinte (no caso de Estado da Paraíba - a GIM ou SPED). Afinal, somente com ela (a declaração constitutiva) é que será possível ao Fisco verificar a retidão do cálculo do tributo pelo contribuinte e, ainda, do pagamento por ele antecipado. Nesta seara, também não se opera a decadência, tendo em vista que para a competência – outubro/2007 a entrega da declaração definitiva ocorreu em 10.11.2007. (Art. 263,§ 3º, I, vigente à época da lavratura da peça acusatória).

No que tange à suscitação de dolo, por parte dos auditores, com vistas à aplicação da parte final 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.

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, antes do resultado, é a conduta do agente que vem a evidenciar ou não a existência de dolo. No entender de Paulo de Barros (*Direito Tributário, página 474*), essa conduta não deve ser presumida, mas sim provada, cabendo ao Fisco comprovar a existência do elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.

Nessa linha trilhou o STJ, como se pode verificar no ArRg no Resp 1050278 RS, abaixo transcrito:

STJ – AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL AgRg no Resp 1050278 RS

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. INOVAÇÃO DE FUNDAMENTOS. INCABIMENTO. DECADÊNCIA. **FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO.** TERMO INICIAL. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. AGRAVO IMPROVIDO. 1. Em sede de agravo regimental, não se conhece de alegações estranhas às razões do recurso especial, por vedada a inovação de fundamento. 2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme em que, no caso de imposto lançado por homologação, quando há prova de **fraude, dolo ou simulação**, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173 , inciso I , do Código Tributário Nacional). 3. Agravo regimental improvido.

"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 alcaçar 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".

Dessa forma, comungando com o entendimento de que a caracterização do dolo deve ser devidamente comprovada, opto pela aplicação do art. 150, §4º, do CTN, para ratificar a decisão de primeira instância e declarar extintos pela decadência os créditos tributários referentes ao período de **janeiro a setembro de 2007.**

MÉRITO

Adentrando o mérito, verifica-se nas peças processuais que a autuada recolheu espontaneamente os valores apurados, a título de crédito indevido, relativos às operações de (1) entradas com produtos de informática e com (5) mercadorias isentas e (4) sujeitas à substituição tributárias, pelo que, fica extinta a parcela do crédito tributário referente a essas infrações, conforme determina o art. 156, do CTN, *verbis*:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

Cabe ressaltar que a Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT) considera como não contenciosos os processos administrativos tributários cujos valores já tenham sido quitados pelo contribuinte, como prevê o seu art. 51 e §§, *verbis*:

Art. 51. *São Processos Administrativos Tributários não contenciosos os decorrentes de lançamentos constituídos por intermédio de:*

*I - Auto de Infração com crédito tributário não impugnado no prazo regulamentar, **quitado** ou parcelado na sua totalidade, observado o direito de interposição de recurso de agravo; (g.n.).*

Neste sentido, fica o crédito tributário definitivamente constituído, no que se refere à parte não litigiosa, reconhecendo-se a condição de devedor do contribuinte, como estabelecido no art. 77, §1º, do mesmo Diploma Legal:

Art. 77.

§ 1º *O recurso que versar sobre uma ou algumas das infrações ou lançamentos implicará no reconhecimento da condição de devedor relativo à parte não litigiosa, ficando definitivamente constituído o crédito tributário.*

§ 2º *Na hipótese do § 1º deste artigo, não sendo cumprida a exigência relativa à parte não questionada do crédito tributário, à vista ou parceladamente, no prazo estabelecido no “caput” deste artigo, deverá o órgão preparador encaminhar para registro em Dívida Ativa, sem prejuízo do disposto no art. 33 desta Lei.*

Observe-se que, efetuado o pagamento, considera-se extinto o crédito tributário referente às referidas infrações, não se estabelecendo o contraditório.

Assim, em face do pagamento dos valores relativos aos créditos apropriados pelas (1) entradas com produtos de informática e com (5) mercadorias isentas e (4) sujeitas à substituição tributárias, extinguindo o crédito tributário relativo a essas infrações, bem como a nulidade da infração (2) saídas de mercadorias com base de cálculo inferior às de entradas, passo a apreciar o mérito das denúncias restantes.

CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA

No tocante aos créditos de energia elétrica, a fiscalização autou o contribuinte pelo aproveitamento indevido dos créditos fiscais, advindos das aquisições de energia elétrica, conforme demonstrativo à fl. 15.

Neste sentido, constata-se, pelos “lançamentos” efetuados nos livros de Registro de Entradas e Apuração do ICMS, que a empresa compensou créditos do ICMS decorrentes das aquisições de energia elétrica para o consumo da empresa.

De sua parte, a recorrente argumenta que a energia elétrica se trata de insumo consumido nos setores produtivos da empresa (padaria e congelados), assim, se

manifesta pela legitimidade do aproveitamento desses créditos, citando dispositivos da legislação em vigor.

Com efeito, a legislação do ICMS, tomando como base a não cumulatividade do ICMS, prevê a compensação do imposto devido em cada operação com os valores recolhidos nas operações anteriores, conforme disciplinam os artigos 52 e 72 do RICMS/PB:

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;

(...)

§ 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;

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, (g.n.);

Como se observa, a legislação concede o direito ao aproveitamento dos créditos fiscais advindos das aquisições de energia elétrica quando utilizada no processo de industrialização da empresa.

Assim, valendo-se de Laudo Técnico fornecido pela empresa INDECO (*fls. 502-508*), 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.

Neste sentido o art. 4º, do Decreto nº 7.212/2010, que trata do IPI, vem a definir o que constitui a atividade industrial, *verbis*:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei no 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei no 4.502, de 1964, art. 3º, 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 (condicionamento ou acondicionamento); 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 acondicionamento).

No tocante à atividade de panificação, esta em muito se assemelha a um processo industrial, compreendendo seu processo básico as etapas de mistura, fermentação e assamento, onde os ingredientes misturados sofrem uma transformação radical nas suas características.

Todavia, em recentes decisões, o STJ tem adotado o entendimento considerando que as atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis em supermercados não configuram atividade de industrialização.

Neste sentido, transcrevo decisão no Recurso Especial nº 1.117.139 – RJ (2009/0099551-5), de relatoria do ministro Luiz Fux:

STJ - RECURSO ESPECIAL : REsp 1117139 RJ 2009/0099551-5

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.

No seu voto, assim se expressou o eminente magistrado: “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”.

Nessa mesma linha, trilhou a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, ao 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, por não configurarem atividades industriais para fruição do benefício previsto no art. 72, §1º, II, “b”, do RICMS/PB, considero correto o procedimento da auditoria, em glosar os créditos, apropriados pela empresa, advindos das aquisições de energia elétrica para utilização no processo produtivo da empresa.

CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO

Esta infração se refere à apropriação indevida de créditos decorrentes da aquisição de bens para o ativo imobilizado, sem que fosse observado o limite de 1/48 (um quarenta e oito avos) previstos na legislação.

Como se sabe, o art. 78 do RICMS/PB estabelece critérios como condição para o aproveitamento desses créditos, determinando que o montante a apropriar seja compensado num período de 48 (quarenta e oito) meses, observando a relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações no mesmo período, como se segue:

Art. 78. Para efeito do disposto no art. 72, relativamente aos créditos decorrentes das aquisições, a partir de 1º de janeiro de 2001, de mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, deverá ser observado (Lei nº 7.334/03):

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado mensalmente será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior.

Assim, a apropriação dos créditos do imposto, relativos às entradas de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, se dará à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), por período de apuração. Incidindo, apenas, sobre a proporção das saídas tributadas no período, conforme a equação seguinte:

Montante a apropriar = créditos do período x 1/48 x Coeficiente de Creditamento

Coeficiente de Creditamento = operações e prestações tributadas / total de operações e prestações

No caso dos autos, a fiscalização efetuou o levantamento dos créditos passíveis de estorno, referentes às aquisições do ativo permanente, nos exercícios de 2007, 2008 e 2009, conforme demonstrativos (fls. 16-21).

Neste ponto, não há o que se contestar quanto à irregularidade do aproveitamento desses créditos fiscais, que foram compensados sem se observar os critérios determinados pela legislação em vigor. No entanto, os valores apurados não foram computados na reconstituição da conta corrente do ICMS, maculando o lançamento fiscal.

Assim, decido pela improcedência da infração, em face de os valores apurados não se consubstanciaram no auto de infração, destacando que o montante levantado não mais poderá ser objeto de novo lançamento fiscal, em vista do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN.

Reconstituição do Crédito Tributário

Diante das considerações acima, procedo à reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, deixando de computar os créditos por saídas com base de cálculo inferiores às das entradas e pelas entradas de bens para o ativo fixo.

DEMONSTRATIVO DO ESTORNO DO CRÉDITO INDEVIDO

PERÍODO	CRÉDITOS PRODUTOS INFORMÁTICA	PROD. ISENTOS E ST	SAÍDAS ABAIXO DO CUSTO	CRÉDITOS ENERGIA ELÉTRICA	CRÉDITOS CIAP	TOTAL CRÉDITO INDEVIDO
jan/07		3.706,04		13.517,78	-	17.223,82
fev/07		7.126,00		12.780,60	-	19.906,60
mar/07		5.045,40		10.796,96	-	15.842,36
abr/07		2.690,53		-	-	2.690,53
mai/07		1.644,97		-	-	1.644,97
jun/07		1.178,01		-	-	1.178,01
jul/07		1.855,41		-	-	1.855,41
ago/07		888,58		-	-	888,58
set/07		312,47		-	-	312,47
out/07		749,84		-	-	749,84
nov/07		277,95		-	-	277,95
dez/07	249.122,20	585,23	-	14.046,80	-	263.754,23
jan/08		197,61		1.991,36	-	2.188,97
fev/08		159,42		1.716,98	-	1.876,40
mar/08		102,46		1.919,61	-	2.022,07
abr/08		439,42		1.696,08	-	2.135,50
mai/08		147,84		8.506,40	-	8.654,24
jun/08		328,03		8.264,73	-	8.592,76
jul/08		122,75		7.314,58	-	7.437,33
ago/08		718,71		7.373,25	-	8.091,96

set/08		863,68		7.996,72	-	8.860,40
out/08		696,82		8.212,31	-	8.909,13
nov/08		202,75		9.263,02	-	9.465,77
dez/08	358.531,03	187,33	-	8.566,55	-	367.284,91
jan/09		8.648,64		8.906,12	-	17.554,76
fev/09		6.773,84		8.465,09	-	15.238,93
mar/09		9.831,56		9.075,78	-	18.907,34
abr/09		9.364,52		10.602,34	-	19.966,86
mai/09		14.920,01		9.100,59	-	24.020,60
jun/09		9.279,57		9.011,87	-	18.291,44
jul/09		10.589,41		8.335,93	-	18.925,34
ago/09		278,28		8.538,77	-	8.817,05
set/09		898,03		7.837,68	-	8.735,71
out/09		598,53		7.807,68	-	8.406,21
nov/09		180,60		8.536,64	-	8.717,24
dez/09	316.436,99	255,64	-	8.566,05	-	325.258,68
TOTAIS	924.090,22	101.845,88	-	228.748,27	-	1.254.684,37

Reconstituindo a Conta Gráfica do ICMS, temos os seguintes valores para o ICMS a recolher:

RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE DO ICMS DE 2007									
MÊS	SALDO ANTERIOR	DÉBITOS ICMS	OUTROS DÉBITOS	CRÉDITOS ICMS	ESTORNO CRÉDITOS	SALDO ICMS A TRANSFERIR	ICMS DEVIDO	ICMS RECOLHIDO	ICMS A RECOLHER
JANEIRO		406.500,30		409.509,55	17.223,82	-	14.214,57	-	14.214,57
FEVEREIRO		389.028,05		342.882,06	19.906,60	-	66.052,59	43.136,85	22.915,74
MARÇO		438.587,76		393.321,98	15.842,36	-	61.108,14	45.265,30	15.842,84
ABRIL		440.096,17		410.078,46	2.690,53	-	32.708,24	30.017,26	2.690,98
MAIO		462.913,62		407.549,10	1.644,97	-	57.009,49	55.364,06	1.645,43
JUNHO		455.345,58		401.439,49	1.178,01	-	55.084,10	53.905,63	1.178,47
JULHO		449.632,86		381.397,85	1.855,41	-	70.090,42	68.233,61	1.856,81
AGOSTO		443.442,76		376.761,26	888,58	-	67.570,08	66.681,00	889,08
SETEMBRO		440.352,01		418.582,24	312,47	-	22.082,24	21.769,33	312,91
OUTUBRO		504.611,08		430.350,93	749,84	59,71	75.009,99	75.069,70	-
NOVEMBRO	59,71	484.837,70		460.126,92	277,95	-	24.929,02	24.710,17	218,85
DEZEMBRO	-	799.035,21		562.337,22	263.754,23	-	500.452,22	236.698,05	263.754,17
		5.714.383,10		4.994.337,06	326.324,77	59,71	1.046.311,10	720.850,96	325.519,85

RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE DO ICMS DE 2008									
MÊS	SALDO ANTERIOR	DÉBITOS ICMS	OUTROS DÉBITOS	CRÉDITOS ICMS	ESTORNO CRÉDITOS	SALDO ICMS A TRANSFERIR	ICMS DEVIDO	ICMS RECOLHIDO	ICMS A RECOLHER
JANEIRO		445.958,73		438.531,85	2.188,97	-	9.615,85	7.426,48	2.189,37
FEVEREIRO		440.745,17		385.200,27	1.876,40	-	57.421,30	55.544,49	1.876,81
MARÇO		560.165,03		487.317,30	2.022,07	-	64.869,80	62.847,28	2.022,52
ABRIL		482.023,57		442.579,36	2.135,50	-	41.579,71	39.443,78	2.135,93
MAIO		551.295,43		441.380,04	8.654,24	-	118.569,63	109.914,93	8.654,70
JUNHO		533.362,82		464.197,10	8.592,76	-	77.758,48	69.165,27	8.593,21
JULHO		560.249,25		525.980,77	7.437,33	-	41.705,81	34.268,02	7.437,79
AGOSTO		532.595,48		460.641,82	8.091,96	-	80.045,62	73.108,08	6.937,54
SETEMBRO		470.366,25		452.117,07	8.860,40	-	27.109,58	18.310,64	8.798,94
OUTUBRO		551.053,45		499.276,20	8.909,13	-	60.686,38	51.776,80	8.909,58
NOVEMBRO	-	576.246,96		617.745,25	9.465,77	-	-	-	-
DEZEMBRO	-	893.594,11		657.345,78	367.284,91	-	603.533,24	194.760,94	408.772,30
		6.587.656,25		5.872.312,81	435.519,44		1.182.895,40	716.566,71	466.328,69

RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE DO ICMS DE 2009									
MÊS	SALDO ANTERIOR	DÉBITOS ICMS	OUTROS DÉBITOS	CRÉDITOS ICMS	ESTORNO CRÉDITOS	SALDO ICMS A TRANSFERIR	ICMS DEVIDO	ICMS RECOLHIDO	ICMS A RECOLHER
JANEIRO		555.718,99		553.920,05	17.554,76		19.353,70	1.798,50	17.555,20
FEVEREIRO		524.893,89		435.720,20	15.238,93		104.412,62	89.173,27	15.239,35
MARÇO		559.040,58		504.389,91	18.907,34		73.558,01	54.650,20	18.907,81
ABRIL		641.686,37		533.695,09	19.966,86		127.958,14	107.990,80	19.967,34
MAIO		656.830,43		523.315,79	24.020,60		157.535,24	133.514,22	24.021,02
JUNHO		548.885,02		473.184,08	18.291,44		93.992,38	75.700,51	18.291,87
JULHO		609.154,71		525.949,78	18.925,34		102.130,27	83.204,57	18.925,70
AGOSTO		584.531,01		519.389,36	8.817,05		73.958,70	65.130,80	8.827,90
SETEMBRO		560.742,97		469.396,84	8.735,71		100.081,84	91.344,77	8.737,07
OUTUBRO		647.609,89		473.580,70	8.406,21		182.435,40	174.095,55	8.339,85
NOVEMBRO	-	609.171,60		592.562,66	8.717,24		25.326,18	17.018,56	8.307,62
DEZEMBRO		869.113,06		589.942,71	325.258,68		604.429,03	279.167,68	325.261,35
		7.367.378,52		6.195.047,17	492.840,16		1.665.171,51	1.172.789,43	492.382,08

Efeito Confiscatório e Redução da Multa Aplicada

No que diz respeito à multa aplicada, apontada pela autuada como de cunho confiscatório, 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, a multa aplicada deve sofrer uma redução 50% (cinquenta por cento), conforme o novo texto do art. 82, V, “h”, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art.80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cinquenta por cento):

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

Dessa forma, em vista das razões apresentadas, considerando a nulidade das infrações nº 4 e 5 e a decadência dos valores apurados até setembro de 2007, concluo por declarar devido seguinte crédito tributário:

Descrição da Infração	Início	Fim	ICMS	Multa	Total
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/01/2007	31/01/2007	0,00	0,00	0,00
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/02/2007	28/02/2007	0,00	0,00	0,00
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/03/2007	31/03/2007	0,00	0,00	0,00
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/04/2007	30/04/2007	0,00	0,00	0,00
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/05/2007	31/05/2007	0,00	0,00	0,00
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/06/2007	30/06/2007	0,00	0,00	0,00
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/07/2007	31/07/2007	0,00	0,00	0,00
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/08/2007	31/08/2007	0,00	0,00	0,00
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/09/2007	30/09/2007	0,00	0,00	0,00
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/11/2007	30/11/2007	218,85	218,85	437,70
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/12/2007	31/12/2007	263.754,17	263.754,17	527.508,34
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/01/2008	31/01/2008	2.189,37	2.189,37	4.378,74
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/02/2008	28/02/2008	1.876,81	1.876,81	3.753,62
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/03/2008	31/03/2008	2.022,52	2.022,52	4.045,04
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/04/2008	30/04/2008	2.135,93	2.135,93	4.271,86
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/05/2008	31/05/2008	8.654,70	8.654,70	17.309,40
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/06/2008	30/06/2008	8.593,21	8.593,21	17.186,42
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/07/2008	31/07/2008	7.437,79	7.437,79	14.875,58
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/08/2008	31/08/2008	6.937,54	6.937,54	13.875,08
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/09/2008	30/09/2008	8.798,94	8.798,94	17.597,88
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/10/2008	31/10/2008	8.909,58	8.909,58	17.819,16
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/12/2008	31/12/2008	408.772,30	408.772,30	817.544,60
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/01/2009	31/01/2009	17.555,20	17.555,20	35.110,40
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/02/2009	28/02/2009	15.239,35	15.239,35	30.478,70
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/03/2009	31/03/2009	18.907,81	18.907,81	37.815,62
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/04/2009	30/04/2009	19.967,34	19.967,34	39.934,68
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/05/2009	31/05/2009	24.021,02	24.021,02	48.042,04
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/06/2009	30/06/2009	18.291,87	18.291,87	36.583,74
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/07/2009	31/07/2009	18.925,70	18.925,70	37.851,40
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/08/2009	31/08/2009	8.827,90	8.827,90	17.655,80
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/09/2009	30/09/2009	8.737,07	8.737,07	17.474,14
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/10/2009	31/10/2009	8.339,85	8.339,85	16.679,70
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/11/2009	30/11/2009	8.307,62	8.307,62	16.615,24
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/12/2009	31/12/2009	325.261,35	325.261,35	650.522,70
		TOTAIS	1.222.683,79	1.222.683,79	2.445.367,58

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do hierárquico e **PROVIMENTO PARCIAL** do voluntário, para alterar os valores da sentença monocrática, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002270/2012-34, lavrado em 10/10/2012, contra a empresa **BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.**, inscrição estadual nº 16.122.368-0, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 2.445.367,58 (dois milhões, quatrocentos e quarenta e cinco mil, trezentos e sessenta e sete reais e cinquenta e oito centavos), sendo R\$ 1.222.683,79 (um milhão, duzentos e vinte e dois mil, seiscentos e oitenta e três reais e setenta e nove) de ICMS, por infração aos artigos 74 c/c 75, §1º, ambos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e o mesmo valor, de multa por infração, nos termos do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo por indevido o valor de R\$ 3.701.831,23, sendo R\$ 826.382,48, de ICMS e R\$ 2.875.448,75 de multa por infração.

Convém ressaltar que o contribuinte efetuou o recolhimento de parte do crédito tributário, conforme comprovantes anexados às fls. 554-587 dos autos, reconhecendo parte do crédito tributário relativo às infrações nº 1, 4, 5 e 6.

Em vista de ter sido decretada a nulidade por vício formal da infração de crédito indevido (crédito maior que o permitido), nas operações de saídas de mercadorias com base de cálculo inferior as de entradas e com mercadorias isentas e/ou sujeitas à substituição tributária, o crédito tributário, referente a essas acusações poderá ser reconstituído em outro auto de infração, observado o prazo do art. 173, II, do CTN.

Sala das Sessões Presidente Gildemar Macedo, em 21 de agosto de 2015.

DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO
Relatora