



Conselho de Recursos Fiscais

Processo nº 041.861.2013-7

Acórdão nº 604/2015

Recursos HIE/VOL/CRF-072/2014

1º Recorrente	: GERÊNCIA EXECUTIVA JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
1º Recorrida	: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
2º Recorrente	: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
2º Recorrida	: GERÊNCIA EXECUTIVA JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
Preparadora	: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.
Autuantes	: MONICA GONÇALVES SOUZA MIGUEL MARCELO CRUZ DE LIRA
Relatora	: CONS. MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA
Voto Divergente	: CONS. GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO

CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO DE VALORES MAIORES QUE O PERMITIDO. PRELIMINARES. DECADÊNCIA. PARCIAL ACOLHIMENTO. FALTA DE DISCRIMINAÇÃO DOS VALORES EXIGIDOS. REJEIÇÃO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO NA PADARIA E NO SUPERMERCADO. LAUDO TÉCNICO. ENTRADAS DE ATIVO IMOBILIZADO. NÃO OBSERVÂNCIA DA PROPORCIONALIDADE. CONFIRMAÇÃO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ISENTAS E SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NULIDADE. INDICAR COMO ISENTAS NOS DOCUMENTOS FISCAIS OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. CARACTERIZAÇÃO. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MENOS SEVERA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. DESPROVIMENTO DO RECURSO HIERÁRQUICO E PARCIAL PROVIMENTO DO VOLUNTÁRIO.

1 - Configurada a decadência em uma parte dos créditos tributários referentes à infração de crédito indevido apropriado em valores superiores ao permitido. Parcial acolhimento da preliminar.

2 - Reputam-se satisfatoriamente demonstrados os valores exigidos nos lançamentos de ofício. Rejeita-se, pois, a preliminar de cerceamento do direito de defesa, suscitada a esse fundamento de fato.

3 - Evidenciada imprecisão quanto à natureza da infração, acarretando, por esse fato, a nulidade, por vício formal, dos lançamentos de ofício relativos aos créditos fiscais decorrentes das operações com mercadorias isentas e sujeitas à substituição tributária.

4 - O aproveitamento de créditos fiscais sem observância dos parâmetros da legislação de regência configura infração, razão por que caracteriza-se irregular o aproveitamento de créditos pela aquisição de energia elétrica destinada às atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis, exercidas em estabelecimento supermercadista, visto não se configurarem atividades de industrialização, bem como é irregular o

aproveitamento de créditos fiscais referentes a ativo fixo sem observância da proporcionalidade estatuída na forma da legislação do ICMS.

5 - O recolhimento de valores relacionados à acusação de operações vendas tributadas como se fossem isentas configura reconhecimento da legitimidade da exigência fiscal.

6 - É irregular a venda de mercadorias sem emissão da correspondente documentação fiscal.

7 - Lei posterior mais benigna impõe redução na penalidade.

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

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à maioria com o voto **divergente** pelo recebimento dos Recursos **HIERÁRQUICO, por regular, e VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PARCIAL PROVIMENTO** do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.00000403/2013-19**, de fls. 3 a 5, lavrado em 3/4/2013, contra a empresa **BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.**, inscrita no CCICMS sob n.º 16.058.987-8, devidamente qualificada nos autos, e declarar como devido o ICMS no valor de **R\$ 800.215,97** (oitocentos mil, duzentos e quinze reais e noventa e sete centavos), por infração ao artigo 74 c/c o art. 75, § 1º, bem como ao art. 106 c/c os arts. 52, 54, § 2º, I e II, arts. 2º, 3º e 60, I, “b” e III, “d” e I, além dos arts. 158, I e 160, I, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de **R\$ 799.450,43** (setecentos e noventa e nove mil, quatrocentos e cinquenta reais e quarenta e três centavos), nos termos do art. 82, IV e V, “a” e “h” da Lei n.º 6.379/96, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 10.008.2013, perfazendo um crédito tributário no total de **R\$ 1.599.666,40** (um milhão, quinhentos e noventa e nove mil, seiscentos e sessenta e seis reais e setenta e quarenta centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R\$ 847.237,36, sendo R\$ 15.928,91 de ICMS e R\$ 831.308,45 de multa por infração, pelos fundamentos acima expedidos.

Recorre-se à Instância Especial na expressão do artigo 730, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.

P.R.E

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 04 de dezembro de 2015.

Glauco Cavalcanti Montenegro
Cons. Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento, acompanhando o voto vencedor divergente, os Conselheiros, ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO, FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO e DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO, e, acompanhando o voto vencido os Conselheiros MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA e JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES.

Assessor Jurídico

**GOVERNO
DA PARAÍBA**

Recurso HIE./VOL. CRF N.º 072/2014

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.
2ª RECORRENTE: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
1ª RECORRIDA : BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
2ª RECORRIDA : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.
PREPARADORA : RECEDORIA DE RENDAS DE J. PESSOA.
AUTUANTE(S) : MARCELO CRUZ DE LIRA E MÔNICA GONÇALVES S. MIGUEL.
RELATORA : CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.

CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO DE VALORES MAIORES QUE O PERMITIDO. PRELIMINARES. DECADÊNCIA. PARCIAL ACOLHIMENTO. FALTA DE DISCRIMINAÇÃO DOS VALORES EXIGIDOS. REJEIÇÃO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO NA PADARIA E NO SUPERMERCADO. LAUDO TÉCNICO. ENTRADAS DE ATIVO IMOBILIZADO. NÃO OBSERVÂNCIA DA PROPORCIONALIDADE. CONFIRMAÇÃO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ISENTAS E SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NULIDADE. INDICAR COMO ISENTAS NOS DOCUMENTOS FISCAIS OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. CARACTERIZAÇÃO. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MENOS SEVERA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. DESPROVIMENTO DO RECURSO HIERÁRQUICO E PARCIAL PROVIMENTO DO VOLUNTÁRIO.

1 - Configurada a decadência em uma parte dos créditos tributários referentes à infração de crédito indevido apropriado em valores superiores ao permitido. Parcial acolhimento da preliminar.

2 - Reputam-se satisfatoriamente demonstrados os valores exigidos nos lançamentos de ofício. Rejeita-se, pois, a preliminar de cerceamento do direito de defesa, suscitada a esse fundamento de fato.

3 - Evidenciada imprecisão quanto à natureza da infração, acarretando, por esse fato, a nulidade, por vício formal, dos lançamentos de ofício relativos aos créditos fiscais decorrentes das operações com mercadorias isentas e sujeitas à substituição tributária.

4 - O aproveitamento de créditos fiscais sem observância dos parâmetros da legislação de regência configura infração, razão por que caracteriza-se irregular o aproveitamento de créditos pela aquisição de energia elétrica destinada às atividades de panificação e de congelamento de

produtos perecíveis, exercidas em estabelecimento supermercadista, visto não se configurarem atividades de industrialização, bem como é irregular o aproveitamento de créditos fiscais referentes a ativo fixo sem observância da proporcionalidade estatuída na forma da legislação do ICMS.

5 - O recolhimento de valores relacionados à acusação de operações vendas tributadas como se fossem isentas configura reconhecimento da legitimidade da exigência fiscal.

6 - É irregular a venda de mercadorias sem emissão da correspondente documentação fiscal.

7 - Lei posterior mais benigna impõe redução na penalidade.

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

RELATÓRIO

*Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, os Recursos **HIERÁRQUICO** e **VOLUNTÁRIO**, interpostos contra a decisão monocrática que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000402/2013-19 (fls. 3 a 5), lavrado em 3 de abril de 2013, onde a autuada, **BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.**, é acusada das irregularidades que adiante transcrevo:*

- CRÉDITO INDEVIDO (CRÉDITO MAIOR QUE O PERMITIDO) – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte creditou-se do ICMS destacado em documento fiscal 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 - 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.

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

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

4 - Entradas de ativo imobilizado sem observar a apropriação de um quarenta e oito avos por mês, conforme art. 78, I, do RICMS/PB

5 - 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 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.

- 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.

- 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 - Períodos 2008 e 2009, onde foi detectado vendas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documento fiscal.

De acordo com a referida peça acusatória, as irregularidades teriam acontecido no durante os exercícios de 2008 e 2009.

Por considerarem infringido o art. 74 c/c o art. 75, § 1º, além do art. 106 c/c os arts. 52, 54, § 2º, I e II, arts. 3º, 60, I “b” e III, “d” e I, e ainda os arts. 158,

I e 160, I, todos do RICMS/PB, os autuantes procederam ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 816.144,88, ao mesmo tempo em que sugeriram a aplicação da penalidade pecuniária na quantia de R\$ 1.630.758,88, nos termos dos arts. 82, IV e V, “a” e “h”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios constam às fls. 6 a 44-A: Termo de Início de Fiscalização, Ordem de Serviço Normal, Demonstrativo da Reconstituição da Conta Corrente do ICMS referente aos exercícios de 2008 e de 2009, Demonstrativo do Estorno de Crédito Indevido Por Procedimento (exercícios de 2008 e 2009), cópia do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP 2009 e 2008, Demonstrativo do estorno de Crédito Indevido de Produtos Sujeitos à Substituição Tributária e Isentos/Exercícios de 2008 e 2009, Quadro Demonstrativo das Vendas de Preservativos/NBM/SH 4014.10.00/Exercícios de 2008 e 2009, Garantia de Integridade de Arquivos Eletrônicos/Declaração, CD-Ron, Termo de Encerramento de Fiscalização.

Cientificada pessoalmente do resultado da ação fiscal, conforme atesta o comprovante de ciência e entrega da 1ª via do auto infracional, assinado por seu receptor em 17/7/2013, a autuada apresentou defesa tempestiva em 16/5/2013 (fls. 47 a 69), através de advogado habilitado nos autos (fls. 71 e 72), alegando as razões de sua discordância das acusações fiscais que lhe são dirigidas e acostando, entre outros documentos, laudo técnico de autoria da empresa INDECO (fls. 96 a 114), no qual constam os percentuais de consumo de energia elétrica nos diversos setores da empresa.

Instados a se pronunciarem, os autuantes oferecem contestação às fls. 149 a 188 e acostam documentos às fls. 190 a 197 (cópia de notas fiscais de aquisição e de Parecer Normativo CST nº 337/1970, da RFB).

Após a prestação de informação sobre a existência de antecedentes fiscais (fl.199), os autos foram conclusos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal, Anísio de Carvalho Costa Neto, que decidiu pela Parcial Procedência do auto infracional, ao promover de ofício a redução no valor da penalidade, aplicando ao caso o princípio da retroatividade da lei tributária, insculpido no art. 106, II, “c” do CTN, diante do advento da Lei Estadual nº 10.008/2013, que estabelece sanção mais benigna.

Dessa forma, o crédito tributário devido passou a se constituir do valor de R\$ 1.646.522,58, sendo R\$ 816.144,88, de ICMS, e R\$ 830.377,70, de multa por infração, conforme sentença de fls. 202 a 217.

Seguindo os trâmites processuais, deu-se a interposição de recurso hierárquico (fl. 218) e à autuada foi efetuada a regular ciência do *decisum* singular (conforme atesta o AR, de fl. 220 e a notificação, de fl. 219), a qual recorre tempestivamente a esta Corte de Julgamento (peça recursal de fls. 222 a 243), através de advogado habilitado nos autos (documentos de fls. 244 a 246), alegando, preliminarmente, (a) a decadência dos créditos tributários referentes à acusação de omissão de vendas detectada mediante o Levantamento Quantitativo do exercício de 2008, bem como os valores exigidos em função da delação sobre crédito indevido correspondente aos períodos de janeiro, fevereiro e do citado exercício, ao fundamento da aplicabilidade do art. 150, §

4º do CTN; b) a nulidade do auto infracional, em consequência de que não haveria discriminação dos valores exigidos, por exercício fiscal, o que teria cerceado seu direito de defesa.

No mérito, argumenta a regularidade e legitimidade da utilização dos créditos de energia elétrica consumida no processo produtivo exercido na padaria existente no seu estabelecimento e, no que toca à acusação de vendas sem emissão de documentos fiscais, alega a ocorrência de erros da Fiscalização no procedimento de apuração da falta, os quais consistiriam tanto nas quantidades das mercadorias vendidas como nas adquiridas e estocadas.

Prosseguindo, argumenta a necessidade da realização de perícia para demonstrar a realidade dos fatos, visto que, na sua ótica, toda a mercadoria que adentrou seu estoque se fez acompanhar de documento fiscal idôneo.

Argui, ainda, a seu prol, que a penalidade é manifestamente confiscatória, visto que não observaria o princípio constitucional da proporcionalidade, e que lhe deve ser aplicado o benefício da dúvida, ao fundamento do art. 112 do CTN.

Com essas razões, requer a nulidade ou a improcedência do auto infracional e, sucessivamente, caso assim não seja decidido, pede que sejam reduzidas ou afastadas as multas infracional aplicadas, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive a juntada posterior de documentos, e que na dúvida lhe seja conferida a interpretação mais benéfica, preconizada no art. 112 do CTN.

Comparecendo aos autos para apresentar suas contrarrazões, nas fls. 273 e 274, os autuantes afirmam que renovam na íntegra os argumentos aduzidos na contestação e corroboram os fundamentos da decisão singular.

Remetidos os autos a esta Casa, estes foram, a mim, distribuídos para apreciação e decisão.

Está relatado.

VOTO

A exigência que motivou o presente contencioso fiscal tem origem na conduta da autuada, que consistiu de práticas ilegais cuja análise passo efetuar conforme a sequência das acusações postas na peça vestibular.

PRELIMINAR

Antes de adentrar o mérito da causa, importa observar que a peça basilar preenche os requisitos de validade, estabelecidos no art. 142 do CTN, exceto quanto

às acusações 2 e 3, de “Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)”, respectivamente correspondentes à “Entradas de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária, nos exercícios de 2008 e 2009” e “Entradas de mercadorias isentas, nos exercícios de 2008 e 2009..”

A descrição do fato dado como infringente, efetuada na peça inicial, assim se reporta:

-Crédito indevido maior que o permitido – Contrariando dispositivos legais o contribuinte utilizou-se de ICMS destacado em documentos fiscais em valor maior do que o permitido, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

Em contrassenso, no campo “Nota Explicativa”, essas infrações constam assim referenciadas:

“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:

3. ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NOS EXERCÍCIOS DE 2008 E 2009, INFRINGINDO O ART. 391, § 6º DO RICMS/PB, APROVADO PELO DEC. 18.9360/97;

4. ENTRADAS DE MERCADORIAS ISENTAS NOS EXERCÍCIOS DE 2008 E 2009, INFRINGINDO O ART. 82, II, “B” DO RICMS/PB, APROVADO PELO DEC. 18.930/97.”

Com efeito, percebo que a denúncia narrada na inicial, em paralelo às hipóteses descritas em nota explicativa, é de uma sutileza ímpar, podendo ensejar conflitos de entendimento e interpretação. Nesse sentido, necessário se faz tecermos algumas considerações sobre a matéria tributável, tanto a contida no campo “Descrição da Infração”, como aquelas contidas no campo “Nota Explicativa”, uma vez que é bastante tênue a linha de distinção entre ambas.

No campo “descrição da Infração, consta a denúncia de Utilizar créditos fiscais de ICMS destacados em documentos fiscais em valores maiores do que os permitido, nos levando a inferir que o crédito fiscal utilizado faz parte do rol das hipóteses permitidas pela legislação para sua utilização, porém o contribuinte apropriou-se de um valor maior do que o permitido. Eis o embasamento:

“Art. 74. Quando o imposto destacado no documento fiscal for maior do que o exigível na forma da lei, o seu aproveitamento como crédito terá por limite o valor correto, observadas as normas concernentes à base de cálculo e alíquota aplicável.

(...)

Art. 75. Salvo disposição expressa em contrário, não será admitida

a dedução do imposto não destacado na nota fiscal ou calculado em desacordo com as normas da legislação vigente.

§ 1º Na hipótese do imposto destacado a menor, o contribuinte poderá creditar-se, apenas, do valor destacado na primeira via da nota fiscal emitida pelo vendedor ou prestador de serviço, observado o disposto no parágrafo seguinte.”

Neste norte, faz-se necessário verificarmos se as referidas hipóteses de crédito indevido, descritas no campo “Nota Explicativa” da peça basilar, podem ser entendidas como utilização de crédito fiscal de ICMS em valores maiores do que os permitidos pela legislação, tal como se reporta a denúncia descrita no campo “Descrição da Infração”. Vejamos cada uma delas.

Conforme descrito em Nota Explicativa, estas advêm, respectivamente, de crédito Indevido pela entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária, exegese do art. 391, §6º c/c art. 407, ambos do RICMS-PB, e de crédito indevido em razão das entradas de mercadorias isentas, nos termos do art. 82, III do RICMS-PB, cuja transcrição se segue:

CRÉDITO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

“Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao (Lei nº 7.334/03):

(...)

§ 6º O recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária encerrará a fase de tributação e não dará ensejo a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, ressalvado o disposto no art. 72, incisos II, V, VI e VII.”

“Art. 407. O imposto recolhido por substituição tributária, salvo exceções expressas, não se constituirá em crédito fiscal do contribuinte adquirente, sendo vedado o seu aproveitamento.”

CRÉDITO INDEVIDO – MERCADORIAS ISENTAS

“Art. 82. Não implicará crédito do imposto:

(...)

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

(...)

b) para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;”

Em consulta ao sistema ATF, verifica-se que ambas as acusações estão assim cadastradas:

- 3) Crédito Indevido (ICMS Substituição Tributária) - Contrariando dispositivos legais, o contribuinte se creditou indevidamente do

ICMS – Substituição Tributária, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

- 4) Crédito Indevido (Operações não tributadas pelo ICMS) - Falta de recolhimento do ICMS, em virtude de o contribuinte ter aproveitado créditos fiscais oriundos de operações não tributadas pelo imposto estadual.

Como se vê, as duas acusações perfazem casos típicos de crédito indevido, o que destoa, da denuncia formulada pelos autores do feito como fato infringente de Crédito Indevido (crédito maior que o permitido). Percebe-se, assim, que o crédito fiscal veio a ser utilizado em desarmonia com os dispositivos acima transcritos, que disciplinam hipóteses de vedação de crédito.

Assim, declaro nulas as infrações de crédito indevido (crédito maior que o permitido) nas operações de entradas de mercadorias isentas e/ou sujeitas à substituição tributária, por reconhecer que a descrição das acusações gera incerteza para o entendimento do fato infringente.

A respeito das infrações 3 e 4, acima citadas, vê-se que houve comprometimento do respectivo lançamento compulsório na medida em que se tem mal demonstrada a ocorrência da irregularidade apontada pela fiscalização (Descrição da Infração x Nota Explicativa), o que se caracteriza na contramão ao preceito da Lei nº 10.094/2013, que assim se refere:

“Art. 41. São requisitos do Auto de Infração e da Representação Fiscal:

(...)

V - a descrição da falta com o respectivo montante tributável;”

Tal anomalia representa inobservância de requisito de forma, conforme disposições constantes dos arts. 16 e 17, ambos do mesmo ordenamento processual, adiante transcrito, ensejando não só outro caminho senão a nulidade dos lançamentos relativos a estas acusações.

“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:

II - à descrição dos fatos;”(g.n)

Efetivamente, a existência de defeito na tessitura do libelo basilar, mais precisamente, da natureza da infração descrita no auto de infração em contrapartida com as hipóteses descritas em nota explicativa referentes aos itens 3 e 4, comprometeu a ação fiscalizatória realizada, posto que contraditórias entre si, não reportando com fidelidade a materialidade do fato infringente detectado, razão pela qual não há outra alternativa senão declarar a sua nulidade.

Ressalva-se ao sujeito ativo o direito de proceder a outro feito que atenda aos reclamos da legislação de regência, para reaver os créditos tributários porventura devidos pelo contribuinte, inclusive em relação aos valores compreendidos no exercício de 2008, além de 2009, tendo em vista se tratar de vício formal quanto à natureza da infração, o que, para os efeitos da decadência, a situação se regula pelo art. 173, II, do CTN.

Portanto, nesse âmbito reformo a decisão singular.

Noutro segmento, quanto às acusações remanescentes, isto é, aquelas providas de regularidade formal, observo que os fatos descritos pelos autuantes estão baseados nas declarações mensais da própria recorrente, a quem competia retificá-las, no caso de alguma desconformidade, o que não se vislumbra nos autos. Portanto, diante do suporte probatório, não tem lugar a nulidade dos respectivos lançamentos de ofício, ao a propósito manifestado pela recorrente.

Em verdade, parece-me ser desnecessária a solicitação requerida na peça reclamatória, visto que na primeira instância, e também nesta, diga-se de passagem, 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 disso, todos os pontos reclamados estão dispostos nos autos, sendo suficientes para a elucidação da querela fiscal e descaracterizando cerceamento do direito de defesa.

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, comungo com a decisão singular quanto ao desfecho sobre a prescindibilidade de diligenciar os autos. Em verdade, o RICMS/PB prevê a realização de diligência para produção de provas, consoante a disciplina do art. 704 e seus parágrafos, *in 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 lançamentos de ofício encontram suporte probatório suficiente para sua instrução e elucidação da controvérsia, tornando, assim, desnecessária a realização de perícia ou diligência para identificá-los.

Desse modo, corroboro a decisão do julgador singular que indeferiu o pedido da recorrente para realização de perícia/diligência, em razão da irrelevância para o resultado pretendido, e saliento que, caso a autuada fosse detentora de alguma prova, poderia tê-la juntado aos autos antes da apreciação do recurso voluntário.

Acolhida, em parte, a segunda preliminar suscitada, para o efeito de declarar a nulidade dos lançamentos correspondentes às acusações 1 e 2, acima mencionadas.

MÉRITO

Antes de adentrar as questões de fundo da causa, relativamente às acusações remanescentes, examinaremos em primeiro lugar, o pleito de reforma da decisão da decisão singular relativamente à acusação de omissão de vendas detectada mediante o Levantamento Quantitativo do exercício de 2008, bem como dos valores exigidos em função da delação sobre crédito indevido correspondente aos períodos de janeiro, fevereiro, março e abril de 2008, ao fundamento da aplicabilidade do art. 150, § 4º do CTN, 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 à 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 ser um imposto 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, pelo 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, por 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 à denúncia de vendas se emissão de documentação fiscal, apuradas através da técnica consistente no Levantamento Quantitativo de Mercadorias, atinente a esse exercício.

No tocante à 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 da apuração incorreta, efetuada pelo contribuinte, ao final de cada mês, sobre montante a pagar de ICMS, em razão de apropriação de créditos, tidos como indevidos, de diversas operações, a exemplo da aquisição de energia elétrica.

Assim, tendo o sujeito passivo prestado a devida declaração ao Fisco, aplica-se a regra 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 *dies a quo* do prazo decadencial, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando declarados pelo sujeito passivo é o da ocorrência do fato gerador.

Resta-nos, então, identificar quando se dá o fato gerador na hipótese exigida nos autos, no caso 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 uma conta do Passivo, sob a rubrica de "*ICMS a Recolher*", e à contrapartida de um débito, na conta "*Despesa com ICMS*", que é o imposto devido. O pagamento do ICMS se dá pelo crédito da conta "*ICMS a Recuperar*", em contrapartida a um débito no passivo na conta "*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.

Por sua vez, 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, deve ser diminuído do total dos créditos apropriados pelas entradas de mercadorias e, este cotejo de contas, dá origem ao valor a pagar, em dinheiro, ao Fisco. Todavia, em caso de saldo favorável ao contribuinte, o valor de crédito deve ser transportado ao período subsequente ao da apuração (hipótese de saldo credor de ICMS).

Em outras palavras, quanto 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, caracteriza inobservância 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, e que consiste na saída de mercadorias de forma documentada.

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.”

(Grifo não constante do original).

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 3/4/2013, com efetiva ciência em 17/4/2013. Neste ínterim, a decadência se efetivou, de fato, quando aos créditos tributários relativos aos períodos de janeiro e março 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, entendo não ter sido evidenciado nos autos, mediante provas inequívocas, o elemento subjetivo do sujeito passivo, na conduta por este adotada, de modo caracterizar-se, no caso, a existência de uma possível fraude ou qualquer outra conduta de natureza 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.).

De acordo com a doutrina classificam-se as infrações tributárias, consoante haja ou não referência à participação subjetiva do agente, na descrição hipotética da norma, em infrações subjetivas e objetivas. Paulo de Barros Carvalho define infração subjetiva como sendo *“é aquela para cuja configuração exige a lei que o*

autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer dos seus graus)”, e as infrações subjetivas, de outra parte, “são aquelas em que não é preciso apurar-se a vontade do infrator. Havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito”.

Segundo o referido autor, *“ainda que o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de infrações subjetivas”.* Cita como exemplo a legislação do IPI, que definiu os três ilícitos dolosos: sonegação, fraude e conluio.

No caso das infrações objetivas o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constitutivos. Cabe-lhe, pois, a prova com quaisquer dificuldades que lhe sejam inerentes.

Todavia, tratando-se das infrações subjetivas, em que o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, compete ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. O Fisco terá a tarefa intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente, sendo, justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. Como já pacificado pelo Conselho de Contribuintes da Receita Federal, o dolo e a culpa não se presumem: provam-se (Acórdão 104-19931).

No julgado do STF, que teve a relatoria do Min. Maurício Correa, exarada nos autos do HC 72.584/RS, pode-se verificar o seguinte:

"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)*

No caso presente, não se denota provas cabais de intencionalidade da conduta praticada pela autuada, que venham a evidenciar a existência de dolo, não se podendo confundir interpretação errônea de normas tributárias, possível de ocorrer 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.

Assim sendo, a mera manifestação de entendimento dos autuantes de que a apuração do ilícito é suficiente para a caracterização do dolo não me parece razoável para evidenciar a intencionalidade das condutas, necessária à caracterização do dolo e da fraude.

Ressalte-se que, além da necessidade da prova cabal do elemento volitivo, no plano processual há que se evitar o elemento surpresa do acusado, com vistas a não lhe cercear o direito de defesa. Para tanto, é mister que se faça menção ao elemento volitivo na própria peça acusatória. É o que se extrai da lição de Paulo de Barros Carvalho:

“Nos autos de infração, o agente não poderá limitar-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta, Há de provar, de maneira inequívoco, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática”. (Grifo não constante do original).

Por todo o exposto, 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, e declarar extintos, pela decadência, os créditos tributários apurados em janeiro e março de 2008.

CRÉDITO INDEVIDO - Exercícios de 2008 (abril a dezembro) e de 2009 (fevereiro a dezembro).

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. 59-76*), 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 1º/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 (REsp 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 ressaltou 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 à 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.

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 2008 e 2009, conforme demonstrativos (fls. 14 e 15).

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.

Assim, assiste razão aos autuantes, quanto ao levantamento que efetuaram, inclusive por haverem computado os valores apurados na reconstituição da conta corrente do ICMS, conforme se infere nos demonstrativos de fls. 11 e 12. Em cotejo com o dos estornos de créditos indevidos, de fl. 13, cuja apuração consta evidenciada às fls. 14 e 15, acima citadas.

Por oportuno, cabe registrar o reconhecimento da recorrente quanto à legitimidade da exigência fiscal relacionada ao ICMS decorrente da acusação em tela, haja vista o recolhimento de valores, a esta referentes, promovidos pela interessada, conforme confirma a consulta ao sistema ATF, desta Secretaria de Estado da Receita.

Assim, decido pela manutenção da exigência fiscal concernente ao ICMS.

INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS OPERAÇÕES SUJEITAS AO IMPOSTO – Exercícios de 2008 e de 2009.

Trata-se de vendas de preservativos (NBM/SH 4014.10.00), sem observância do abatimento, no preço das mercadorias, do valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção prevista no art. 6º, XXIII do RICMS/PB.

Com relação a essa acusação não há razões para maiores considerações, visto que a recorrente efetuou o pagamento do imposto, conforme atestam os documentos de fls. e fls.

Essa conduta caracteriza reconhecimento da legitimidade da exigência fiscal e, portanto, põe ponto final no litígio mediante o esvaziamento do seu objeto, resolvendo-se a questão a prol do Estado.

Nesta denúncia, o contribuinte considerou como isentas as saídas de preservativos, conforme demonstrativo (*fls. 90-107*), sendo autuada pela fiscalização por deixar de observar as exigências da legislação em vigor.

Com efeito, a legislação do ICMS concede o benefício da isenção nas saídas internas de farelo de milho, conforme dispõe o art. 6º, XIII, do RICMS/PB, *verbis*:

Art. 6º São isentas do imposto:

(...)

XXIII - até 30 de abril de 2007, as operações com preservativos, classificados no código 4014.10.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, observado o disposto nos §§ 22 e 29 (Convênio ICMS 116/98 e 119/03);

Acontece, que, para a fruição do benefício, se exige que seja, expressamente, demonstrado, na nota fiscal, a dedução do valor do imposto dispensado do preço da mercadoria, conforme disciplina o § 22, do art. 6º, do RICMS/PB, *verbis*:

§ 22. *O benefício fiscal previsto no inciso XXIII, fica condicionado a que o contribuinte abata do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicando expressamente no documento fiscal (Convênio ICMS 116/98).*

Dessa forma, o contribuinte foi autuado, por agir em desacordo com a legislação, por não abater do valor da mercadoria, o imposto que seria devido se não houvesse a isenção.

Como se observa, o dispositivo acima transcrito condiciona o gozo do benefício à obrigação de indicar, expressamente, na nota fiscal o valor do imposto devido, caso não houvesse isenção, o qual deverá ser abatido do preço final da mercadoria.

Neste sentido, o CTN considera que os dispositivos que concedem isenção dever ser interpretados literalmente, conforme expressa o art. 111:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

Assim, tendo em vista as condicionantes previstas na legislação para usufruto do benefício, mantenho os valores lançados pela auditoria, ratificando a decisão da instância singular.

Portanto, cumpro-me apenas declarar a regularidade do correspondente lançamento de ofício.

VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL –
Levantamento Quantitativo – Exercícios de 2008 e de 2009.

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, as quais consistiriam de erro nas casas decimais do produto, decorrentes do fato de a Fiscalização haver desconsiderado o desmembramento destes em outros subprodutos, a exemplo de “carne dianteira c/osso”.

Antes, porém, de analisar os elementos trazidos aos autos por ambas as partes, 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 compras, vendas e de prestação de serviços interestaduais. Do lado dos fiscos estaduais, o objetivo é o de proporcionar 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 aos autos, na sequência dos fatos alegados.

A recusante argui 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 outras 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, a Fiscalização trouxe aos autos, a título exemplificativo da ocorrência do ajuste acima citado, 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	INSC_NOTA	DT_EMISS	UF	CFOP	CD_PRODUTO	ALIQ_ICMS	DESC_PROD	UND	QTD		
75711	161327818	3-jan-09	PB	1403	8137625	27	CERV Brahma Fres LT 350ml	Cx	34..320		NF 50FD DE 20/250G = 1000UN
91583	161327818	13-jan-09	PB	1403	209422	17	Guaraná Antártica Lata 350ml	Cx	20.592		NF 10CX DE 24/300G = 240UN
21423	160726301	29-jan-09	PB	1102	1114077	17	Flocao Novomilho S. Braz 500g	Fard	12.000		NF 38CX DE 24/100G = 912UN
1861	161096620	15-abr-09	PB	1102	3326730	0	Suco de Açaf Acaito 290ml	Saco	180		NF 72FD DE 30x1KG = 2160 UN
1861	161096620	15-abr-09	PB	1102	5029767	0	Creme de Açaf Acaito 290ml	Saco	350		NF 103FD DE 30x1KG = 3090 UN
43652	160726301	16-abr-09	PB	1102	1402722	17	Café Moído S. Braz 250g	Fard	12.000		NF 100FD DE 30x1KG = 3000 UN
7363	160726301	02-out-09	PB	1102	1402722	17	Café Moído S. Braz 250g	Fard	10.800		NF 5CX DE 24/300G = 120 UN

Considerando os dados exibidos, verifica-se que, de fato, a recorrente 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 dúvidas quanto à exatidão dos dados apurados pela fiscalização.

Pelo que, concluo pela regularidade do lançamento de ofício referente á acusação em tela.

PENALIDADE PECUNIÁRIA

Nesse quesito, um fato superveniente veio em socorro da recorrente, atenuando-lhe a penalidade lançada no auto infracional. Trata-se das alterações advindas da Lei nº 10.008/13 (DOE de 06/06/13) com efeitos a partir de 01/09/2013, de modo que as penalidades relacionadas às infrações por descumprimento da obrigação principal correspondente ao ICMS, e que foram lançadas de ofício passam a se reger pela regra estatuída na citada Lei, a partir data supra, em face do princípio da retroatividade da lei mais benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Assim, é cabível a aplicação da multa por infração disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que as multas por infração antes previstas no percentual de 200% e de 150% passam a ser calculadas com base no percentual de 100% e 75%, respectivamente.

Nessa senda, o crédito tributário resultante dos ajustes acima referidos passa a se constituir dos seguintes valores:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO

Infração	Período	ICMS (R\$)	M. por Infr. (R\$)	Total (R\$)
Créd. Indevido	jan/08	-	-	0
Créd. Indevido	mar/08	-	-	0
Créd. Indevido	abr/08	1.982,84	1.982,84	3.965,68
Créd. Indevido	mai/08	5.997,45	5.997,45	11.994,90
Créd. Indevido	jun/08	6.365,64	6.365,64	12.731,28
Créd. Indevido	jul/08	6.185,47	6.185,47	12.370,94
Créd. Indevido	ago/08	6.106,10	6.106,10	12.212,20
Créd. Indevido	set/08	6.332,41	6.332,41	12.664,82
Créd. Indevido	out/08	6.945,62	6.945,62	13.891,24
Créd. Indevido	nov/08	7.118,91	7.118,91	14.237,82
Créd. Indevido	dez/08	7.586,70	7.586,70	15.173,40
Créd. Indevido	fev/09	14.854,55	14.854,55	29.709,10
Créd. Indevido	mar/09	1.905,55	1.905,55	3.811,10
Créd. Indevido	abr/09	12.158,47	12.158,47	24.316,94
Créd. Indevido	mai/09	7.041,77	7.041,77	14.083,54
Créd. Indevido	jun/09	7.462,77	7.462,77	14.925,54
Créd. Indevido	jul/09	7.224,31	7.224,31	14.448,62
Créd. Indevido	ago/09	7.029,67	7.029,67	14.059,34

Créd. Indevido	set/09	7.054,52	7.054,52	14.109,04
Créd. Indevido	out/09	6.863,06	6.863,06	13.726,12
Créd. Indevido	nov/09	7.180,35	7.180,35	14.360,70
Créd. Indevido	dez/09	6.837,76	6.837,76	13.675,52
Ind. Isentas Merc. Tributadas	jan/08	134,73	101,04	235,78
Ind. Isentas Merc. Tributadas	fev/08	116,68	87,51	204,19
Ind. Isentas Merc. Tributadas	mar/08	122,43	91,82	214,25
Ind. Isentas Merc. Tributadas	abr/08	109,09	81,81	190,91
Ind. Isentas Merc. Tributadas	mai/08	122,11	91,58	213,69
Ind. Isentas Merc. Tributadas	jun/08	89,14	66,85	156
Ind. Isentas Merc. Tributadas	jul/08	112,22	84,16	196,39
Ind. Isentas Merc. Tributadas	ago/08	116,27	87,2	203,47
Ind. Isentas Merc. Tributadas	set/08	133,03	99,77	232,8
Ind. Isentas Merc. Tributadas	out/08	121,61	91,2	212,82
Ind. Isentas Merc. Tributadas	nov/08	129,17	96,88	226,05
Ind. Isentas Merc. Tributadas	dez/08	164,45	123,33	287,79
Ind. Isentas Merc. Tributadas	jan/09	154,89	116,16	271,06
Ind. Isentas Merc. Tributadas	fev/09	173,8	130,35	304,15
Ind. Isentas Merc. Tributadas	mar/09	125,4	94,05	219,45
Ind. Isentas Merc. Tributadas	abr/09	131,7	98,77	230,48
Ind. Isentas Merc. Tributadas	mai/09	132,02	99,01	231,04
Ind. Isentas Merc. Tributadas	jun/09	107,32	80,49	187,81
Ind. Isentas Merc. Tributadas	jul/09	127,92	95,94	223,86
Ind. Isentas Merc. Tributadas	ago/09	121,35	91,01	212,36

Ind. Isentas Merc. Tributadas	set/09	123,54	92,65	216,2
Ind. Isentas Merc. Tributadas	out/09	121,2	90,9	212,1
Ind. Isentas Merc. Tributadas	nov/09	153,97	115,47	269,45
Ind. Isentas Merc. Tributadas	dez/09	117,8	88,35	206,15
Vendas s/ emissão de NF	01/01 a 31/12/2008	322.823,25	322.823,25	645.646,50
Vendas s/ emissão de NF	01/01 a 31/12/2009	335.247,57	335.247,57	670.495,14
Totais	-----	801.366,58	800.601,04	1.601.967,60

Diante do exposto,

VOTO pelo recebimento dos Recursos **HIERÁRQUICO, por regular,** e **VOLUNTÁRIO,** por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PARCIAL PROVIMENTO** do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.00000403/2013-19**, de fls. 3 a 5, lavrado em 3/4/2013, contra a empresa **BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.058.987-8, devidamente qualificada nos autos, e declarar como devido o ICMS no valor de **R\$ 801.366,58** (oitocentos e um mil, trezentos e sessenta e seis reais e cinquenta e oito centavos), por infração ao artigo 74 c/c o art. 75, § 1º, bem como ao art. 106 c/c os arts. 52, 54, § 2º, I e II, arts. 2º, 3º e 60, I, “b” e III, “d” e I, além dos arts. 158, I e 160, I, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de **R\$ 800.601,04** (oitocentos mil, seiscentos e um reais e quatro centavos), nos termos do art. 82, IV e V, “a” e “h” da Lei nº 6.379/96, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.008.2013, perfazendo um crédito tributário no total de **R\$ 1.601.967,62** (um milhão, seiscentos e um mil, novecentos e sessenta e sete reais e sessenta e dois centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R\$ 843.767,16, sendo R\$ 14.778,30 de ICMS e R\$ 830.157,84 de multa por infração, pelos fundamentos acima expedidos.

Observe-se a existência e pagamentos relacionados ao auto infracional, consoante informa o sistema ATF, desta Secretaria de Estado da Receita.

Ao fundamento do art. 173, II do CTN, fica ressalvada a possibilidade de proceder outro feito fiscal capaz de produzir os efeitos que lhe são próprios, relativamente a parte do lançamento de ofício declarada nula em virtude de vício formal

nas denúncias das infrações de crédito indevido (crédito maior que o permitido) nas operações com mercadorias isentas e/ou sujeitas à substituição tributária.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 20 de novembro de 2015.

MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA
Conselheira Relatora



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

Secretaria de Estado da Receita

Conselho de Recursos Fiscais

PROC. nº 041.861.2013-7
RECURSO HIE/VOL nº 072/2014

1º Recorrente	: GERÊNCIA EXECUTIVA JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
1º Recorrida	: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
2º Recorrente	: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
2º Recorrida	: GERÊNCIA EXECUTIVA JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
Preparadora	: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.
Auquantos	: MONICA GONÇALVES SOUZA MIGUEL MARCELO CRUZ DE LIRA
Relatora	: CONS. MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA
Voto Divergente	: CONS. GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO

VOTO DIVERGENTE

CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO DE VALORES MAIORES QUE O PERMITIDO. PRELIMINARES. DECADÊNCIA. PARCIAL ACOLHIMENTO. FALTA DE DISCRIMINAÇÃO DOS VALORES EXIGIDOS. REJEIÇÃO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO NA PADARIA E NO SUPERMERCADO. LAUDO TÉCNICO. ENTRADAS DE ATIVO IMOBILIZADO. NÃO OBSERVÂNCIA DA PROPORCIONALIDADE. CONFIRMAÇÃO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ISENTAS E SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NULIDADE. INDICAR COMO ISENTAS NOS DOCUMENTOS FISCAIS OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. CARACTERIZAÇÃO. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MENOS SEVERA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. DESPROVIMENTO DO RECURSO HIERÁRQUICO E PARCIAL PROVIMENTO DO VOLUNTÁRIO.

1 - Configurada a decadência em uma parte dos créditos tributários referentes à infração de crédito indevido apropriado em valores superiores ao permitido. Parcial acolhimento da preliminar.

2 - Reputam-se satisfatoriamente demonstrados os valores exigidos nos lançamentos de ofício. Rejeita-se, pois, a preliminar de cerceamento do direito de defesa, suscitada a esse fundamento de fato.

3 - Evidenciada imprecisão quanto à natureza da infração, acarretando, por esse fato, a nulidade, por vício formal, dos lançamentos de ofício relativos aos créditos fiscais decorrentes das operações com mercadorias isentas e sujeitas à substituição tributária.

4 - O aproveitamento de créditos fiscais sem observância dos parâmetros da legislação de regência configura infração, razão por que caracteriza-se irregular o aproveitamento de créditos pela aquisição de energia elétrica destinada às atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis, exercidas em estabelecimento supermercadista, visto não se configurarem atividades de industrialização, bem como é irregular o aproveitamento de créditos fiscais referentes a ativo fixo sem observância da proporcionalidade estatuída na forma da legislação do ICMS.

5 - O recolhimento de valores relacionados à acusação de operações vendas tributadas como se fossem isentas configura reconhecimento da legitimidade da exigência fiscal.

6 - É irregular a venda de mercadorias sem emissão da correspondente documentação fiscal.

7 - Lei posterior mais benigna impõe redução na penalidade.

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

VOTO DIVERGENTE

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, Senhores Conselheiros, Senhor Assessor Jurídico, com a devida vênua, venho apresentar VOTO DIVERGENTE em razão do voto proferido pela ilustre relatora Dra. Maria das Graças Donato de Oliveira na apreciação da acusação proposta no Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00000403/2013-19**, lavrado em 3/4/2013, contra a empresa autuada, BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA..

Desde logo, manifesto que minha discordância se atém ao marco de início para contagem do prazo decadencial de que tratam os artigos 150 § 4º do CTN e 22 § 3º da Lei Estadual nº 1.094/2013, onde, a douta Conselheira, no seu voto, contou o prazo decadencial a partir da data da apuração do imposto, afirmando que esta se tratava na verdade da data do fato gerador do ICMS.

Como se sabe, a decadência, no direito tributário, é causa extintiva do crédito tributário em virtude da perda do direito do Fisco de constituí-lo, pelo lançamento, em razão de decurso de prazo instituído em lei.

Neste sentido, 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.

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, abaixo transcrito:

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. (g.n.).

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 a homologação, estabeleceu, através da Lei nº 10.094/2013, que veio a introduzir modificações no Processo Administrativo Tributário, 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.).

Logo, havendo a antecipação do pagamento ou a entrega da declaração pelo contribuinte, o Fisco disporá de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para lançar de ofício qualquer diferença apurada.

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, exceto se for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Logo, no caso em exame, como o lançamento fiscal se consolidou 17/4/2013, com a ciência pessoal da autuada, os fatos geradores ocorridos até 17/4/2008 já não eram passíveis de constituição pelo Fisco, eis que estariam alcançados pela decadência, na forma prevista nos artigos 150 § 4º do CTN e 22 § 3º da Lei Estadual nº 1.094/2013, acima mencionados.

Acontece que a Relatora traz o entendimento de que o fato gerador nos lançamentos por homologação ocorre no momento da apuração no imposto nos livros fiscais, transferindo a data do fato gerador para o final do período de apuração.

Nas palavras da Relatora, *“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, e que consiste na saída de mercadorias de forma documentada”*.

A assertiva acima contém algumas impropriedades: primeiro o débito fiscal apurado na conta gráfica não se confunde com o fato gerador do ICMS, se assim o fosse, estaríamos diante da esdrúxula situação onde a apuração do imposto se realiza antes de conhecido o fato gerador. Segundo, é o fato gerador que ocorre no momento da saída das mercadorias do estabelecimento.

Assim, o fato gerador do imposto acontece no momento que ocorre a circulação jurídica da mercadoria, gerando a obrigação da emissão da correspondente nota fiscal, enquanto a apuração do imposto se dá ao final do período de apuração.

Cabe abrir um parêntese para considerar que não estamos a falar da decadência dos créditos, pois a validade dos créditos fiscais se extinguem 5 (cinco) anos depois da emissão da correspondente nota fiscal, nos termos do art. 81 do RICMS/PB, no caso, como tratamos de crédito indevido, não há que se falar em extinção pois ele já nasce imprestável para ser compensado.

Então, estamos aqui a falar de lançamento para constituição de crédito tributário referente à parcela do imposto, relativa a fatos geradores praticados pelo contribuinte, que foi indevidamente quitada pela utilização de créditos não compensáveis.

Assim, temos dois momentos distintos, um é a ocorrência do fato gerador, que faz nascer a obrigação tributária, que se constitui no momento que eclodem os fatos que se subsomem à hipótese de incidência descrita na norma tributária.

O outro é o da constituição do crédito tributário pelo lançamento, que no caso do ICMS, sujeito ao lançamento por homologação, cabe ao sujeito passivo o dever de apurar o valor do imposto e recolhê-lo antecipadamente, que depois deve ser homologado pelo Fisco, na forma do art. 150 do CTN.

Sem a pretensão de parecermos didáticos, a sistemática se processa da seguinte maneira: cada venda de mercadoria efetuada corresponde a um fato gerador de ICMS, o qual gera a obrigação de emissão de uma nota fiscal, que deve ser registrada no Livro de Saídas.

Assim, ao final do mês, teremos no Livro Registro de Saídas o registro de todos os fatos geradores ocorridos no período com os correspondentes os valores do imposto que deverão ser levados a débito do contribuinte.

Por outro lado, para cada compra efetuada é efetuado um registro no Livro de Entradas, com o valor do imposto destacado na nota fiscal, que corresponde ao crédito do imposto que servirá para abater os débitos ao final do período de apuração.

Assim, a apuração do imposto nada mais é do que o confronto entre os débitos (valores do imposto referentes a fatos geradores praticados pelo contribuinte) com os créditos do período (valores do imposto correspondentes a fatos geradores pretéritos), que deverão ser compensados para se apurar o valor do imposto a recolher pelo contribuinte, atendendo ao princípio da não cumulatividade.

Logo para se proceder ao cálculo do montante do imposto devido se faz necessário verificar a ocorrência do fato gerador, de forma a determinar a matéria tributável, o que não seria possível caso ele ainda não tivesse ocorrido.

Na definição expressa pelo artigo 114 do CTN, o *fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

No caso do ICMS, constitui o fato gerador do imposto as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, na forma disciplinada pelo art. 2º da Lei nº 6.379/96, *verbis*:

Art. 2º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Mas qual será o momento da ocorrência do fato gerador?

Voltamos a nos socorrer do CTN, que assim descreve no seu art. 116:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

No ICMS, o momento da ocorrência do fato gerador é elucidado pelo art. 12 da Lei nº 6.379/96, abaixo reproduzido:

Art. 12. *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (g.n.).

Note-se que, também, é no momento da saída da mercadoria para outro estabelecimento que se dá a emissão da correspondente nota fiscal, conforme determinado pelo art. 158, do RICMS/PB, abaixo transcrito:

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;

II - na transmissão de propriedade das mercadorias quando estas não devam transitar pelo estabelecimento transmitente;

III - sempre que, no estabelecimento, entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente, nas hipóteses do art. 172.

Assim, poderemos afirmar sem sombra de dúvidas que a data do fato gerador corresponde exatamente à data da emissão da nota fiscal, representando cada venda efetuada pelo contribuinte, sendo este o momento para início da contagem do prazo decadencial previsto nos artigos 150 § 4º do CTN e 22 § 3º da Lei Estadual nº 1.094/2013, que não deve ser confundido com a data da apuração do imposto que vem a ocorrer ao final de cada período.

Ressalte-se que este entendimento era adotado por este Colegiado, em recentes decisões, onde podemos destacar o trecho de voto do Conselheiro Roberto Farias no Acórdão 275/2014, Processo nº 073.197.2012-4.

“Por outro lado, cabe observar que, tanto o art. 150, § 4º do CTN, como o art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, expressam que o quinquênio decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, não cabendo outra interpretação por falta de previsão na legislação para o deslocamento desse marco para qualquer outra data, ou sob qualquer pretexto.

Neste sentido, a ação fiscal independe da entrega da declaração pelo contribuinte. Ademais caso a contagem do prazo decadencial fosse a partir da data da entrega da declaração, a decadência não se operaria enquanto essa obrigação não se efetivasse.

Assim, tendo em vista que o procedimento fiscal só se consolidou em 22/06/2012, com a ciência da autuada, os fatos geradores ocorridos até 22/06/2007, já não eram mais passíveis de lançamento, tendo em vista que estariam alcançados pela decadência, em vista do exposto nos artigos supramencionados.

Logo, diante da impossibilidade de se identificar, no feito fiscal, quais fatos geradores ocorreram entre 23/06/2007 e 30/06/2007, considero que os débitos do imposto, apurados pela auditoria, referentes a todo o mês de julho de 2007, não poderiam ser objeto de novo lançamento fiscal”.

E, também, o trecho do Acórdão 144/2014, Processo nº 134.338.2012-0, de relatoria da Conselheira Domênica Coutinho de Souza Furtado:

“Logo, tendo em vista que o procedimento fiscal só se consolidou em 14/11/2012, com a ciência da autuada, não eram mais passíveis de lançamento os fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2007 a novembro de 2007.

Dessa forma, em divergência da decisão singular, declaro extintos pela decadência os créditos tributários apurados referentes ao período janeiro a novembro de 2007”.

Este entendimento é corroborado pelo tributarista Eduardo Sabbag, como se verifica em trecho seu livro Manual de Direito Tributário 3ª edição 2011 (fl. 787), que abaixo reproduzimos:

“Lembre-se a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro”. (g.n.).

Neste sentido, o eminente doutrinador traz um exemplo prático para o caso do ISS:

“Caso prático: imaginando que o fato gerador do ISS se dê em 06-07-2004, com recolhimento do gravame em 30-07-2004. Caso o Fisco queira rever o valor recolhido deverá fazê-lo no prazo de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador, isto é, 5 anos a contar de 06-07-2004”.

Assim, não há sombra de dúvidas de que os fatos geradores ocorridos até 17/4/2008 foram alcançados pela decadência, não podendo o Fisco cobrar eventuais diferenças através de lançamento fiscal, em razão do disposto nos artigos 150 § 4º do CTN e 22 § 3º da Lei Estadual nº 1.094/2013. No entanto, não ocorre a decadência para aos fatos geradores ocorridos entre 18 a 30 de abril de 2008, nesse caso as diferenças encontradas poderão ser recuperadas através de lançamento de ofício.

Ultrapassada a questão da decadência, passemos à apuração do imposto devido para o mês de abril de 2008, onde a fiscalização, após a reconstituição da Conta Gráfica, encontrou um ICMS a exigir no montante de **R\$ 1.982,84**, correspondente à parcela do ICMS que foi quitado através da utilização indevida dos créditos energia elétrica e do ativo imobilizado, como se demonstra abaixo:

CONTA GRÁFICA DO ICMS	
Débitos (+)	187.406,98
Créditos (-)	167.161,29
Estorno LAICMS (+)	1.644,13
Estorno Fiscalização (+)	1.982,84
Recolhimentos (-)	21.889,82
Valor a Exigir	1.982,84

Neste momento, consideramos que esse valor não recolhido deve ser proporcionalmente distribuído entre os períodos de 1 a 17 de abril e de 18 a 30 de abril, restando finalmente um valor a recolher no valor de **R\$ 832,23**, em razão da decadência

dos fatos geradores ocorridos até 17 de abril de 2008, que não mais poderão ser objeto de lançamento fiscal.

PERÍODO	DÉBITOS	(%)	ICMS A EXIGIR	OBSERVAÇÃO
1 a 30 de abril	187.407,24	100,00	1.982,84	Al Original
1 a 17 de abril	108.748,67	58,03	1.150,60	Decadente
18 a 30 de abril	78.658,31	41,97	832,23	Devido

Diante do exposto,

VOTO pelo recebimento dos Recursos **HIERÁRQUICO**, por regular, e **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PARCIAL PROVIMENTO** do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.00000403/2013-19**, de fls. 3 a 5, lavrado em 3/4/2013, contra a empresa **BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.058.987-8, devidamente qualificada nos autos, e declarar como devido o ICMS no valor de **R\$ 800.215,97** (oitocentos mil, duzentos e quinze reais e noventa e sete centavos), por infração ao artigo 74 c/c o art. 75, § 1º, bem como ao art. 106 c/c os arts. 52, 54, § 2º, I e II, arts. 2º, 3º e 60, I, “b” e III, “d” e I, além dos arts. 158, I e 160, I, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de **R\$ 799.450,43** (setecentos e noventa e nove mil, quatrocentos e cinquenta reais e quarenta e três centavos), nos termos do art. 82, IV e V, “a” e “h” da Lei nº 6.379/96, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.008.2013, perfazendo um crédito tributário no total de **R\$ 1.599.666,40** (um milhão, quinhentos e noventa e nove mil, seiscentos e sessenta e seis reais e setenta e quarenta centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R\$ 847.237,36, sendo R\$ 15.928,91 de ICMS e R\$ 831.308,45 de multa por infração, pelos fundamentos acima expedidos.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 4 de dezembro de 2015.

GLAUCO CAVALCANTI MONTENEGRO
Conselheiro Voto Divergente

ANEXOS

DEMONSTRATIVO DO ESTORNO DO CRÉDITO INDEVIDO						
PERÍODO	PROD. INFORM.	PROD. ISENTOS E ST	SAÍDAS ABAIXO DO CUSTO	ENERGIA ELÉTRICA	Controle-Créd. A. Perm.-CIAP	Total do Créd. Indev.
jan/08				1.922,54	143,14	2.065,68
fev/08				2.206,42	126,86	2.333,28
mar/08				1.808,88	92,38	1.901,26
abr/08				1.846,70	136,14	1.982,84
mai/08				5.865,21	132,24	5.997,45
jun/08				6.145,83	219,81	6.365,64
jul/08				6.028,89	156,58	6.185,47
ago/08				5.923,07	183,03	6.106,10
set/08				6.148,62	183,79	6.332,41
out/08				6.739,73	205,89	6.945,62
nov/08				6.932,62	186,30	7.118,92
dez/08	-			7.470,41	116,29	7.586,70
jan/09				7.242,42	180,17	7.422,59
fev/09				7.272,29	159,67	7.431,96
mar/09				6.943,01	103,80	7.046,81
abr/09				6.863,00	154,21	7.017,21
mai/09				6.891,98	149,79	7.041,77
jun/09				7.196,39	266,38	7.462,77
jul/09				7.051,28	173,03	7.224,31
ago/09				6.837,92	191,75	7.029,67
set/09				6.817,47	237,05	7.054,52
out/09				6.599,63	263,43	6.863,06
nov/09				6.945,21	235,14	7.180,35
dez/09	-			6.610,86	226,90	6.837,76
	-	-	-	142.310,35	4.223,76	146.534,11

RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE DO ICMS DE 2008

MES	SALDO ANTERIOR	DÉBITOS ICMS	OUTROS DÉBITOS	CRÉDITOS ICMS	ESTORNO CRÉDITOS	SALDO ICMS A TRANSFERIR	ICMS DEVIDO	ICMS RECOLHIDO	ICMS A RECOLHER
JANEIRO		196.174,29		176.047,89	2.065,68	-	22.192,08	20.126,40	2.065,68
FEVEREIRO		186.176,87		208.581,99	2.333,27	20.071,85	-	-	-
MARÇO	20.071,85	252.858,07		173.195,92	1.901,26	-	61.491,56	57.257,03	4.234,53
ABRIL		189.051,11		167.161,29	1.982,84	-	23.872,66	21.889,82	1.982,84
MAIO		204.039,40		167.637,86	5.997,45	-	42.398,99	36.401,54	5.997,45
JUNHO		191.219,04		157.038,05	6.365,64	-	40.546,63	34.180,99	6.365,64
JULHO		202.420,30		177.891,81	6.185,47	-	30.713,96	24.528,49	6.185,47
AGOSTO		200.737,65		179.911,72	6.106,10	-	26.932,03	20.825,93	6.106,10
SETEMBRO		190.819,47		165.298,59	6.332,41	-	31.853,29	25.520,88	6.332,41
OUTUBRO		193.214,61		178.412,85	6.945,62	-	21.747,38	14.801,76	6.945,62
NOVEMBRO	-	196.646,95		191.512,04	7.118,91	-	12.253,82	5.134,91	7.118,91
DEZEMBRO	-	328.654,23		238.088,54	7.586,70	-	98.152,39	90.565,69	7.586,70
		2.532.011,99	-	2.180.778,55	60.921,35		412.154,79	351.233,44	60.921,35

RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE DO ICMS DE 2009

MES	SALDO ANTERIOR	DÉBITOS ICMS	OUTROS DÉBITOS	CRÉDITOS ICMS	ESTORNO CRÉDITOS	SALDO ICMS A TRANSFERIR	ICMS DEVIDO	ICMS RECOLHIDO	ICMS A RECOLHER
JANEIRO		209.529,23		218.863,60	7.422,59	1.911,78	-	-	-
FEVEREIRO	1.911,78	189.707,97		168.772,57	7.431,96		26.455,58	11.601,03	14.854,55
MARÇO		212.192,50		217.333,76	7.046,81		1.905,55	-	1.905,55
ABRIL	-	283.373,15		218.131,37	7.017,21		72.258,99	60.100,52	12.158,47
MAIO		187.075,62		156.702,43	7.041,77		37.414,96	30.373,19	7.041,77
JUNHO		172.486,73		145.044,92	7.462,77		34.904,58	27.441,81	7.462,77
JULHO		191.090,81		143.986,21	7.224,31		54.328,91	47.104,60	7.224,31
AGOSTO	-	200.057,51		166.115,70	7.029,67		40.971,48	33.941,81	7.029,67
SETEMBRO	-	171.787,02		142.108,19	7.054,52		36.733,35	29.678,83	7.054,52
OUTUBRO		197.006,66		150.557,66	6.863,06		53.312,06	46.449,00	6.863,06
NOVEMBRO		171.129,08		149.160,38	7.180,35		29.149,05	21.968,70	7.180,35
DEZEMBRO		264.941,09		183.738,82	6.837,76		88.040,03	81.202,27	6.837,76
		2.450.377,37		2.060.515,61	85.612,78		475.474,54	389.861,76	85.612,78



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

Secretaria de Estado da Receita

Conselho de Recursos Fiscais

PROCESSO Nº 041.861.2013-7

Recurso HIE./VOL. CRF N.º 072/2014

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

2ª RECORRENTE: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.

1ª RECORRIDA : BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.

2ª RECORRIDA : GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

PREPARADORA : RECEDORIA DE RENDAS DE J. PESSOA.

AUTUANTE(S) : MARCELO CRUZ DE LIRA E MÔNICA GONÇALVES S. MIGUEL.

RELATORA : CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.

FUNDAMENTAÇÃO COMPLEMENTAR

Inicialmente, rendo votos de consideração e respeito ao entendimento esposado pelo relator do Voto Divergente, Cons.º Glauco Montenegro, por buscar alcançar com precisão cirúrgica, digamos assim, o início da contagem do prazo decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário não pago, sob pena de homologação – tácita ou expressa - tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º do CTN, que estabelece como marco inicial da contagem do prazo para homologação do imposto antecipadamente recolhido a data do fato gerador.

Com efeito, o art. 150 do diploma legal acima citado reza:

“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.

§ 3º *O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

§ 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.*

Como vimos, estamos a falar, até aqui, do prazo para homologação do pagamento do débito fiscal, o qual, uma vez efetuado antecipadamente pelo contribuinte, com a homologação, seja expressa ou tácita, extingue-se o crédito tributário e, a partir de então, fica vedado ao Fisco rever o lançamento ou exigir sua complementação, em obediência ao § 4º do dispositivo acima transcrito.

Com efeito, diz o seu § 3º que: “O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”. E o prazo para homologar, consoante a dicção do § 4º, é de cinco anos “a contar da ocorrência do fato gerador”. Então, sob pena de decadência do direito de lançar de ofício a diferença não paga é o de cinco anos, contados do fato gerador do tributo.

Considerando-se que o ICMS é um tributo adstrito à sistemática da não cumulatividade, que se concretiza mediante o confronto entre débitos e créditos do período para, ao final deste, o contribuinte promover o recolhimento antecipado do débito porventura apurado, tem-se, a partir de então, identificado o fato gerador específico a servir de marco inicial da contagem do prazo para homologação, ou seja, o fato gerador representado no débito fiscal não pago (saldo devedor).

Nesse sentido, a jurisprudência do STJ (AgRg nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1), confirmada mediante o voto da relatoria do Min. Benedito Gonçalves, do qual vale a pena transcrever, nestas fundamentações complementares, o fragmento que invoquei no voto de minha relatoria, apresentado na sessão do dia 20/1/2015, por ocasião da análise dos recursos ora em debate. Ei-lo:

“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.”

Note-se que, de acordo com a dicção acima destacada, o fato gerador do débito não pago (saldo devedor) é o de que trata o art. 150, § 4º do CTN. Desse modo, no caso do ICMS, cuja saída da mercadoria consiste fato gerador desse imposto, cumpre ao estabelecimento que o realizou - mediante a saída - o dever de antecipar o recolhimento do imposto devido, após compensar o débito com o crédito e apurar o saldo devedor do tributo. Isto considerando, reafirmo a assertiva de que a regra da decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, implica em tomar por base o débito fiscal apurado na Conta Gráfica, que é representativo do fato gerador do ICMS, consistente na saída da mercadoria do estabelecimento de forma documentada, isto é, a saída com documentação fiscal, porque a que se efetua sem documentação fiscal é aquela omitida, circunstância que não se regula pela regra em referência.

Portanto, não há razão para se entender alcançada pela regra do art. 150, § 4º do CTN parte do período da apuração do ICMS, visto que ao meio do período de apuração inexistente o débito fiscal indicativo da saída da mercadoria de forma documentada e que constitui fato gerador do imposto, enquanto ao final do período de apuração, que a legislação estabelece como sendo o mês, pode haver débito fiscal.

Diante do que, entendo que não tem suporte legal a aplicação do critério da proporcionalidade defendida no voto divergente, afinal, de acordo com a legislação, o período de apuração compreende todo o mês, e não apenas parte dele.

A tese tampouco encontra suporte lógico. Com efeito, supondo-se que, no período em relação ao qual se pretende alcançado pela decadência apenas uma parte, esse período (mês de apuração), todavia, não apresente saldo devedor (débito fiscal). Pergunta-se: qual a base a ser utilizada para estabelecer a proporcionalidade defendida como critério para se alcançar os fatos geradores ocorridos em apenas uma parte do período, isto é, naquela que antecedeu a data da ciência do auto infracional, quando esta se dá, como no caso dos autos, no dia 17/4, do exercício considerado?

Indagando de outro modo: que valor deveria ser utilizado para a realização desse cálculo de proporcionalidade, se não há o valor representativo de débito fiscal?

Nessa situação, decerto, é inaplicável o critério da proporcionalidade, simplesmente porque na ausência do valor, representativo de débito fiscal, inexistente o que proporcionalizar.

A propósito, o caso do ISS citado como exemplo na tese defendida no voto divergente não se presta para tomar como referencial para o caso em exame, visto que, distintamente do ICMS, não é um imposto adstrito à sistemática da não cumulatividade, assim como o IR.

Com essas considerações, aliadas as exaradas no voto da minha autoria, exarado em sessão anterior, rechaço os argumentos expedidos no voto divergente, da lavra do Cons. Glauco Montenegro.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 4 de dezembro de 2015.

MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.