



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

Processo nº 133.419.2012-9

Acórdão nº 412/2015

Recurso VOL/CRF-476/2013

RECORRENTE: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.

RECORRIDA: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROC. FISCAIS – GEJUP.

PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.

AUTUANTES: MONICA GONÇALVES SOUZA MIGUEL/MARCELO CRUZ LIRA

RELATOR: CONS. ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO.

**CRÉDITO INDEVIDO - CRÉDITO MAIOR QUE O PERMITIDO.
PRELIMINARES REJEITADAS. SAÍDAS DE MERCADORIAS
COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR ÀS ENTRADAS.
NULIDADE. ENTRADAS DE ENERGIA ELÉTRICA. PADARIA
EM SUPERMERCADO. LAUDO TÉCNICO. DECISÃO JUDICIAL.
ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA E DE MERCADORIAS ISENTAS. PAGAMENTO.
EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INDICAR COMO
ISENTAS DO ICMS OPERAÇÕES SUJEITAS AO IMPOSTO
ESTADUAL. REDUÇÃO DA MULTA. AUTO DE INFRAÇÃO
PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO
RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE
PROVIDO**

Não há nulidade do lançamento fiscal quando nele estão presentes as formalidades exigidas pela legislação de regência.

Restou evidenciada a imprecisão quanto à natureza da infração, acarretando, **ipso facto**, a nulidade, por vício formal, dos lançamentos de ofício relativos aos créditos fiscais decorrentes das operações com mercadorias saídas com base de cálculo inferior às entradas.

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

São exigíveis os valores do imposto referentes às diferenças apuradas na reconstituição da Conta Gráfica do ICMS.

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

O pagamento dos valores referentes às infrações por apropriação indevida do crédito nas operações de entradas de mercadorias isentas e sujeitas à substituição tributária, acarretou a extinção da parcela correspondente do crédito tributário.

Decisão judicial amparada na legislação do IPI considera ilegítima a apropriação dos créditos fiscais oriundos das aquisições de energia elétrica

para utilização em padaria localizada em supermercados. Desconsiderado o laudo técnico.

A isenção do ICMS relativo às operações com preservativos, classificados no código 4014.10.00 da NBMSH, está condicionada à obrigação de indicar expressamente na nota fiscal o valor equivalente

ao imposto que seria devido se não houvesse isenção.

Reduzida a multa em decorrência de advento de Lei mais benéfica ao contribuinte.

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

Relatório

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu **PROVIMENTO PARCIAL**, para reformar a sentença monocrática, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00002879/2012-03**, lavrado em 8/11/2012, contra a empresa **BOMPREGO SUPERMERCADO DO NORDESTE LTDA.**, inscrição estadual nº 16.125.591-4, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de **R\$ 649.328,40 (seiscentos e quarenta e nove mil, trezentos e vinte e oito reais e quarenta centavos)**, sendo **R\$ 325.788,94 (trezentos e vinte e cinco mil, setecentos e oitenta e oito reais e noventa e quatro centavos)** de ICMS, por infração aos artigos 106, c/c. art. 52, art. 54 e §2º, I e II, art. 2º e art 3º, art. 60, I, “b” e III, “d” e I, todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97 e **R\$ 325.539,46 (trezentos e vinte e cinco mil, quinhentos e trinta e nove reais e quarenta e seis centavos)** de multa por infração nos termos do 82, IV, todos da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo por indevido o valor de R\$ 2.355.693,63, sendo R\$ 677.384,71 de ICMS e R\$ 1.678.308,92 de multa por infração.

Ressalte-se que, em vista de ter sido decretada a nulidade por vício formal da infração de crédito indevido (crédito maior que o permitido), nas operações de saídas de mercadorias com base de cálculo inferior as de entradas, o crédito tributário, referente a essa acusação, poderá ser reconstituído em outro auto de infração, observado o prazo previsto no art. 173, II, do CTN.

Também, cabe observar que os valores discriminados no presente auto de infração deverão ser abatidos dos valores já recolhidos pelo contribuinte.

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

P.R.I.

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

**Roberto Farias de Araújo
Cons. Relator**

**Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO e FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO.

Assessora Jurídica

RECURSO VOL Nº 476/2013

**RECORRENTE: BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
RECORRIDA: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROC. FISCAIS – GEJUP.
PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.
AUTUANTES: MONICA GONÇALVES SOUZA MIGUEL e MARCELO CRUZ LIRA
RELATOR : CONS. ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO.**

**CRÉDITO INDEVIDO - CRÉDITO MAIOR QUE O PERMITIDO.
PRELIMINARES REJEITADAS. SAÍDAS DE MERCADORIAS
COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR ÀS ENTRADAS.
NULIDADE. ENTRADAS DE ENERGIA ELÉTRICA. PADARIA
EM SUPERMERCADO. LAUDO TÉCNICO. DECISÃO JUDICIAL.**

ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DE MERCADORIAS ISENTAS. PAGAMENTO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS OPERAÇÕES SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. REDUÇÃO DA MULTA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Não há nulidade do lançamento fiscal quando nele estão presentes as formalidades exigidas pela legislação de regência.

Restou evidenciada a imprecisão quanto à natureza da infração, acarretando, **ipso facto**, a nulidade, por vício formal, dos lançamentos de ofício relativos aos créditos fiscais decorrentes das operações com mercadorias saídas com base de cálculo inferior às entradas.

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

São exigíveis os valores do imposto referentes às diferenças apuradas na reconstituição da Conta Gráfica do ICMS.

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

O pagamento dos valores referentes às infrações por apropriação indevida do crédito nas operações de entradas de mercadorias isentas e sujeitas à substituição tributária, acarretou a extinção da parcela correspondente do crédito tributário.

Decisão judicial amparada na legislação do IPI considera ilegítima a apropriação dos créditos fiscais oriundos das aquisições de energia elétrica para utilização em padaria localizada em supermercados. Desconsiderado o laudo técnico.

A isenção do ICMS relativo às operações com preservativos, classificados no código 4014.10.00 da NBMSH, está condicionada à obrigação de indicar expressamente na nota fiscal o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse isenção.

Reduzida a multa em decorrência de advento de Lei mais benéfica ao contribuinte.

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

RELATÓRIO

No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002879/2012-03, lavrado em 8/11/2012, contra a empresa BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA., com ciência pessoal, em 11/12/2012, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 1/1/2008 e 31/12/2009, constam as seguintes denúncias:

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

Nota Explicativa:

TAL IRREGULARIDADE EVIDENCIOU-SE PELO FATO DE O CONTRIBUINTE, EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PERTINENTE, UTILIZOU-SE INDEVIDAMENTE DE CRÉDITOS FISCAIS, EM DECORRÊNCIA DE:

1. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR ÀS DAS ENTRADAS, SEM COM ISSO TER ESTORNADO O VALOR PROPORCIONAL À REDUÇÃO, INFRINGINDO O ART. 85, III, DO RICMS/PB, APROVADO PELO DEC. 18.930/97;

2. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA EM DESACORDO COM O PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO, NO QUE DIZ RESPEITO À INOBSERVÂNCIA DO ART. 72, §1º, II, DO RICMS/PB, APROVADO PELO DEC. 18.930/97. TAL FATO OCORREU PORQUE NÃO EXISTE PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO PASSÍVEL DE GARANTIR O CRÉDITO DO ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA CONFORME O ART. 46, DO CTN, EM VIRTUDE DE EXCEÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 5º, INCISO I, ALÍNEA “A”, DO DECRETO 7.212/2010.

3. 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;

4. 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.

- 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:

1. 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.

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

E apurado um crédito tributário no valor de **R\$ 3.005.022,02**, sendo **R\$ 1.003.173,65** de ICMS e **R\$ 2.001.848,37** de multa por infração.

Inconformada com a autuação, a autuada apresentou reclamação, em 10/12/2012 (*fls. 114-148*), tendo complementado sua peça de defesa com juntada de novos documentos aos autos (*fls. 150-239*). Por sua vez, os autuantes ofereceram contestação conforme *fls. 246-271*.

Com informação de constarem antecedentes fiscais (*fl. 273*), os autos foram conclusos (*fl. 274*), e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foi distribuído para o julgador fiscal, **Francisco Alekson Alves**, que decidiu pela PROCEDÊNCIA do feito fiscal, conforme (*fls. 276-290*).

Cientificada da decisão de primeira instância, em 17/6/2013, por via postal, com

AR (fl. 293), a autuada, através de advogado, protocolou Recurso Voluntário perante este

Colegiado em 15/7/2013 (fls. 294-320), tecendo as seguintes considerações:

Em preliminar, argui a nulidade da peça recursal alegando preterição ao direito de defesa em face de o julgador singular ter negado o pedido para realização de perícia/diligência para averiguação dos fatos e por ter a fiscalização utilizado metodologia inadequada, acabando por presumir uma realidade que não condiz com a situação fática enfrentada pela Recorrente.

Prossegue, afirmando que o crédito tributário objeto da autuação foi constituído com base nos arquivos magnéticos enviados pela recorrente, não se desincumbindo a autoridade fiscal do dever legal de comprovação dos fatos alegados na sua fundamentação.

Em seguida, afirma que a venda de produto por preço inferior ao de entrada não constitui hipótese de vedação ao crédito fiscal, por ferir o Princípio Constitucional da não Cumulatividade.

Continuando, discorre quanto ao direito ao crédito pelas entradas de energia elétrica consumida nos processos de industrialização efetuados pela empresa, afirmando que o consumo de energia destinada ao processo de industrialização da empresa corresponde a um percentual de 50,1%.

Mais adiante, considera que as multas aplicadas pela fiscalização são exorbitantes, injustas e abusivas, com nítido caráter confiscatório.

Ressalta, ainda, que deve ser levado em consideração o benefício da dúvida em prol do contribuinte, conforme prevê o art. 112, do CTN.

Por fim, requer:

- a) A decretação da nulidade do julgamento na instância de origem;

- b) A nulidade do Auto de Infração ou a improcedência de suas alegações;
- c) Que, na dúvida, seja conferida interpretação mais benéfica à recorrente;

Conclui, protestando por todos os meios de prova admitidos no

direito.

Por seu turno, os autuantes se manifestaram em Contra-Arrazoadado (*fls. 366-369*), afirmando que não há que se cogitar do cerceamento de defesa, alegado pela recorrente, em virtude dos procedimentos utilizados pela auditoria estarem respaldados pela legislação tributária.

No que diz respeito aos créditos utilizados indevidamente pelo contribuinte, declaram que tal aproveitamento colide com a legislação em vigor.

No tocante à utilização dos créditos de energia elétrica, dizem ser impossível seu aproveitamento em razão de ser consumida em estabelecimento comercial.

A respeito da multa, aduzem que sua aplicação está em consonância com a legislação em vigor.

Por fim, asseveram que o princípio, *in dubio* pro contribuinte, não se aplica ao caso em tela por não restarem dúvidas quanto aos contornos do feito fiscal.

Assim, pedem pela manutenção da decisão recorrida.

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

Este é o relatório.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração, com várias denúncias que reproduzimos abaixo as descrições e respectivos valores:

=> Crédito Tributário	ICMS	MULTA	TOTAL
Crédito Indevido (Crédito maior que o permitido)	994.175,71	1.988.351,42	2.982.527,13
Indicar Como Isentas do ICMS, Op. Sujeitas ao ICMS	8.997,94	13.496,91	22.494,85
Total	1.003.173,65	2.001.848,33	3.005.021,98

PRELIMINARES

Antes de analisar o pedido da recorrente para se anular a sentença de Primeira Instância, em razão de ter seu pedido de diligência negado, convém ressaltar que o Pedido de Revisão 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.

Bem verdade que a legislação mantém em vigor dispositivo que prevê a realização de diligência para produção de provas, conforme disciplinado no art. 704 e parágrafos, do RICMS/PB, *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 caso em exame, os pontos contestados pela recorrente, na peça impugnatória, à fl. 130, estão claramente dispostos nos autos, sendo mais que suficientes para a elucidação da controvérsia, não havendo, portanto, a necessidade de realização de diligência para identificá-los. Ademais, caso a autuada fosse detentora de alguma prova, poderia tê-la juntado aos autos, antes da decisão do recurso voluntário.

Neste sentido, não observo qualquer restrição na metodologia aplicada pelos autuantes, que simplesmente reconstituíram a Conta Gráfica do ICMS, estornando os valores dos créditos indevidamente compensados, com base nos registros efetuados nos livros e documentos fiscais, conforme demonstrativos acostados aos autos (fls. 9-89), lançando de ofício a diferença encontrada.

Da mesma forma, carece de sentido a arguição de nulidade por parte da autuada, com base na afirmação de que o Fisco se desincumbiu de provar o alegado em face de o crédito tributário ter sido constituído com base nos arquivos magnéticos por ela enviados.

Ora, as declarações prestadas são de cunho do próprio contribuinte, a quem caberia retificá-las, no caso de alguma inconformidade, o que não se vislumbra nos autos.

Assim, afasto as preliminares, por não se consubstanciar nos autos prejuízo para o contribuinte quanto ao entendimento dos fatos que lhe foram imputados no auto de infração, nem qualquer afronta ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa.

MÉRITO

Antes de adentrarmos o mérito, deve-se ressaltar que a autuada recolheu espontaneamente os valores referentes às infrações: Indicar como Isentas do ICMS Operações c/Mercadorias Sujeitas ao

Imposto e de Crédito Indevido, no que se refere à utilização indevida de crédito fiscal nas operações de aquisição de mercadorias isentas e sujeitas à substituição tributárias, pelo que, extingue-se, pelo pagamento, a parcela do crédito tributário referente a essas infrações, conforme determina o art. 156, do CTN, *verbis*:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

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

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

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

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

Art. 77.

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

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

Observe-se que, efetuado o pagamento, considera-se extinto o crédito tributário referente às infrações: Indicar como Isentas do ICMS Operações c/Mercadorias Sujeitas ao Imposto e Crédito Indevido, no que se refere à utilização indevida de crédito fiscal nas operações de aquisição de mercadorias (iv) isentas e sujeitas à (iii) substituição tributárias.

Assim, não se estabelecendo o contraditório, por se reconhecer a condição de devedor do contribuinte, deixo de apreciar o mérito da referidas denúncias.

Em outra vertente, como demonstraremos a seguir, a infração nº 1, que trata da utilização de crédito indevido nas operações de saídas de mercadorias com base de cálculo inferior à das entradas, está passível de nulidade, tendo em vista que sua descrição pode acarretar confusão no entendimento da autuada, daquilo que está sendo acusada.

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

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

(...)

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

No caso, a fiscalização efetuou o confronto entre as entradas e as saídas de mercadorias ($EI + ENTRADAS = EF + SAÍDAS$), tendo apurado que o contribuinte efetuou vendas com valores inferiores ao custo das aquisições, conforme os demonstrativos (fls. 21-89), ficando obrigado a estornar o crédito fiscal na forma do art. 85, III, supramencionado.

Ora, constatado que o fato foi ocasionado por evento condicionante, caracterizado pela ocorrência de operações de saídas subsequentes, com base de cálculo inferior às de entradas, a hipótese aplicada ao caso não é de crédito indevido maior que o permitido, como propuseram os autuantes, mas de falta de estorno de crédito fiscal de ICMS, pelo fato de o contribuinte ter efetuado operações de vendas de mercadorias com base de cálculo inferior às das entradas.

Neste caso, deve-se anular o crédito apropriado pelas entradas de mercadorias em valor proporcional às saídas efetuadas.

Assim, declaro nula a infração de crédito indevido (crédito maior que o permitido), no que se refere às operações de (i) saídas de mercadorias com base de cálculo inferior à das entradas, por reconhecer que a descrição da acusação gera incerteza para o entendimento do fato infrigente.

Tendo em vista os pontos considerados, o mérito se restringe ao exame da apropriação dos créditos fiscais relativos às operações de aquisição de energia elétrica.

CRÉDITO INDEVIDO - Energia Elétrica

Cabe recordar que a Carta Magna de 88 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;

Neste sentido, a recorrente sustenta que a energia elétrica se trata de insumo consumido nos processos industriais da empresa, tais como os setores de padaria e congelados. 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.

De pronto, entendo como inadequada a classificação da atividade de conservação de alimentos feitos em câmaras frigoríficas e similares, como um processo industrial, tal qual definido no art. 4º, do Decreto nº

7.212/2010, que trata do IPI, *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 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei no 4.502, de 1964, art. 3o, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (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).

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

Art. 72. *Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito*

fiscal o valor do imposto relativo:

(...)

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

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

Por outro lado, o art. 72, §1º, II, “b”, do RICMS/PB, prevê a compensação dos créditos fiscais advindos das aquisições de energia elétrica quando utilizada no processo de industrialização da empresa, vejamos o artigo:

Art. 72.

(...)

§1º *Na utilização dos créditos de que trata esta Seção, observar-se-á o seguinte:*

(...)

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

(...)

b) quando consumida no processo de industrialização; (g.n.);

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais,

Neste sentido, a empresa efetuou o “lançamento” do valor do crédito fiscal, relativo às aquisições de energia elétrica consumida na padaria da empresa, na coluna dos créditos, no livro de Registro de Entradas, calculado segundo o percentual fornecido pelo laudo técnico sobre os créditos totais com as aquisições de energia elétrica.

Cabe ressaltar que, em um primeiro momento, a fiscalização considerou legítima a apropriação dos créditos de energia elétrica consumidos na padaria da empresa, tendo efetuado a glosa apenas da energia consumida em outros setores da empresa autuada, tendo lançado as diferenças encontradas no auto de infração nº 93300008.09.00001548/2012-56.

Mais tarde, vindo a entender que o setor de padaria, instalado em um supermercado, não configuraria um processo de industrialização, os auditores firmaram convicção de que não seriam compensáveis os créditos advindos da aquisição da energia elétrica consumida na padaria da empresa. Assim, após reconstituição da Conta Corrente do ICMS, lançaram as diferenças encontradas, no presente auto de infração, conforme planilhas de *fls.* 7-9.

Com efeito, o processo básico de panificação compreende as etapas de mistura, fermentação e assamento, onde os ingredientes misturados sofrem uma transformação radical nas suas características, consubstanciando-se que a atividade em muito se assemelha a um processo industrial.

Todavia, a linha de entendimento adotada em decisões do STJ, considera que as atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis em supermercados não configuram hipótese de industrialização.

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

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

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS.

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

No seu voto, assim se expressou o eminente magistrado: “As atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis por supermercado não configuram processo de industrialização de alimentos, por força das normas previstas no Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002), razão pela qual inexistente direito ao creditamento do ICMS pago na entrada da energia elétrica consumida no estabelecimento comercial”.

Nessa mesma linha, trilhou a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, ao responder questionamento de contribuinte, onde ressalto o seguinte trecho: “Assim sendo, e considerando que a legislação do ICMS adota a mesma definição de industrialização contida na legislação do IPI, temos que o exercício da panificação e revenda dos produtos resultantes para consumidor final é caracterizado, para fins do imposto estadual, como atividade comercial”.

Assim, 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.

REDUÇÃO DA MULTA

No que diz respeito à multa aplicada, apontada pela autuada como de cunho confiscatório, veremos que não há sustentação para essas alegações pelos motivos a seguir expostos.

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

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

*IV – utilizar **tributo** com efeito de confisco; (g.n.)*

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

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

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

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

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

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

Art. 99. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

No entanto, com o advento da Lei 10.008, de 05/06/2013, que começou a produzir efeitos a partir de 1º de setembro de 2013, a multa aplicada deve sofrer uma redução 50% (cinquenta por cento), conforme o novo texto do art. 82, IV, que passou a vigorar com a seguinte redação:

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

(...)

IV - de 75% (setenta e cinco por cento) aos que indicarem como isentas ou não tributadas, nos documentos fiscais, as operações ou prestações sujeitas ao imposto;

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

Descrição da Infração	Início	Fim	ICMS	Multa	Total
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/01/2008	31/01/2008	4.732,72	4.732,72	9.465,44
Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/02/2008	28/02/2008	3.665,02	3.665,02	7.330,04
Crédito Indevido	01/03/2008	31/03/2008	3.300,35	3.300,35	6.600,70

(crédito maior
que o
permitido)

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/04/2008	30/04/2008	3.234,88	3.234,88	6.469,76
--	------------	------------	----------	----------	----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/05/2008	31/05/2008	12.439,12	12.439,12	24.878,24
--	------------	------------	-----------	-----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/06/2008	30/06/2008	494,66	494,66	989,32
--	------------	------------	--------	--------	--------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/07/2008	31/07/2008	719,39	719,39	1.438,78
--	------------	------------	--------	--------	----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/08/2008	31/08/2008	10.009,12	10.009,12	20.018,24
--	------------	------------	-----------	-----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/09/2008	30/09/2008	8.922,40	8.922,40	17.844,80
--	------------	------------	----------	----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/10/2008	31/10/2008	9.027,31	9.027,31	18.054,62
--	------------	------------	----------	----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/11/2008	30/11/2008	10.359,37	10.359,37	20.718,74
--	------------	------------	-----------	-----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/12/2008	31/12/2008	13.194,50	13.194,50	26.389,00
--	------------	------------	-----------	-----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/01/2009	31/01/2009	38.373,10	38.373,10	76.746,20
--	------------	------------	-----------	-----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/02/2009	28/02/2009	29.809,07	29.809,07	59.618,14
--	------------	------------	-----------	-----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/03/2009	31/03/2009	41.273,63	41.273,63	82.547,26
--	------------	------------	-----------	-----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/04/2009	30/04/2009	40.717,88	40.717,88	81.435,76
--	------------	------------	-----------	-----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/05/2009	31/05/2009	10.060,44	10.060,44	20.120,88
--	------------	------------	-----------	-----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/06/2009	30/06/2009	13.735,64	13.735,64	27.471,28
--	------------	------------	-----------	-----------	-----------

permitido)

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/07/2009	31/07/2009	12.473,63	12.473,63	24.947,26
---	------------	------------	-----------	-----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/08/2009	31/08/2009	12.662,31	12.662,31	25.324,62
---	------------	------------	-----------	-----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/09/2009	30/09/2009	9.124,88	9.124,88	18.249,76
---	------------	------------	----------	----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/10/2009	31/10/2009	10.305,55	10.305,55	20.611,10
---	------------	------------	-----------	-----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/11/2009	30/11/2009	9.401,49	9.401,49	18.802,98
---	------------	------------	----------	----------	-----------

Crédito Indevido (crédito maior que o permitido)	01/12/2009	31/12/2009	8.754,54	8.754,54	17.509,08
---	------------	------------	----------	----------	-----------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/01/2008	31/01/2008	427,17	320,38	747,55
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op.	01/02/2008	28/02/2008	443,82	332,87	776,69
--------------------------	------------	------------	--------	--------	--------

Sujeitas ao
ICMS

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/03/2008	31/03/2008	414,56	310,92	725,48
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/04/2008	30/04/2008	449,70	337,28	786,98
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/05/2008	31/05/2008	418,92	314,19	733,11
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/06/2008	30/06/2008	406,23	304,67	710,90
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/07/2008	31/07/2008	449,38	337,04	786,42
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/08/2008	31/08/2008	410,25	307,69	717,94
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/09/2008	30/09/2008	417,74	313,31	731,05
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/10/2008	31/10/2008	366,20	274,65	640,85
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como	01/11/2008	30/11/2008	415,10	311,33	726,43
--------------	------------	------------	--------	--------	--------

Isentas Op.
Sujeitas ao
ICMS

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/12/2008	31/12/2008	382,41	286,81	669,22
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/01/2009	31/01/2009	424,93	318,70	743,63
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/02/2009	28/02/2009	383,70	287,78	671,48
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/03/2009	31/03/2009	326,64	244,98	571,62
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/04/2009	30/04/2009	329,09	246,82	575,91
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/05/2009	31/05/2009	286,21	214,66	500,87
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/06/2009	30/06/2009	315,13	236,35	551,48
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/07/2009	31/07/2009	312,44	234,33	546,77
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/08/2009	31/08/2009	353,77	265,33	619,10
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/09/2009	30/09/2009	331,80	248,85	580,65
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/10/2009	31/10/2009	327,25	245,44	572,69
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/11/2009	30/11/2009	328,04	246,03	574,07
---	------------	------------	--------	--------	--------

Indicar como Isentas Op. Sujeitas ao ICMS	01/12/2009	31/12/2009	277,46	208,10	485,56
---	------------	------------	--------	--------	--------

TOTAIS			325.788,94	323.539,46	649.328,40
--------	--	--	------------	------------	------------

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu **PROVIMENTO PARCIAL**, para reformar a sentença monocrática, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00002879/2012-03**, lavrado em 8/11/2012, contra a empresa **BOMPREGO SUPERMERCADO DO NORDESTE LTDA.**, inscrição estadual nº 16.125.591-4, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de **R\$ 649.328,40 (seiscentos e quarenta e nove mil, trezentos e vinte e oito reais e quarenta centavos)**, sendo **R\$ 325.788,94 (trezentos e vinte e cinco mil, setecentos e oitenta e oito reais e noventa e quatro centavos)** de ICMS, por infração aos artigos 106, c/c. art. 52, art. 54 e §2º, I e II, art. 2º e art 3º, art. 60, I, “b” e III, “d” e I, todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97 e **R\$ 325.539,46 (trezentos e vinte e cinco mil, quinhentos e trinta e nove reais e quarenta e seis centavos)** de multa por infração nos termos do 82, IV, todos da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo por indevido o valor de R\$ 2.355.693,63, sendo R\$ 677.384,71 de ICMS e

R\$ 1.678.308,92 de multa por infração.

Ressalte-se que, em vista de ter sido decretada a nulidade por vício formal da infração de crédito indevido (crédito maior que o permitido), nas operações de saídas de mercadorias com base de cálculo inferior as de entradas, o crédito tributário, referente a essa acusação, poderá ser reconstituído em outro auto de infração, observado o prazo previsto no art. 173, II, do CTN.

Também, cabe observar que os valores discriminados no presente auto de infração deverão ser abatidos dos valores já recolhidos pelo contribuinte.

Sala das Sessões Presidente Gildemar Macedo, em 14 de agosto de 2015.

ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO
Conselheiro Relator