



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

Processo nº 177.490.2014-4

Recurso /VOL/CRF-288/2015

RECORRENTE :BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.

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.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL. CRÉDITO INDEVIDO. PRELIMINARES. REJEITADAS. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO NA PADARIA E NO SUPERMERCADO. LAUDO TÉCNICO. ENTRADAS DE ATIVO IMOBILIZADO. NÃO OBSERVÂNCIA DA PROPORCIONALIDADE. ENTRADAS DE PRODUTOS DE INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO SEM OBSERVÂNCIA DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. OPERAÇÃO SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM APROVEITAMENTO DO ICMS NORMAL DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS. CONFIRMAÇÃO. INDICAR COMO ISENTAS NOS DOCUMENTOS FISCAIS DE SAÍDAS OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. CARACTERIZAÇÃO. PENALIDADE. REINCIDÊNCIA NÃO CONFIGURADA. AJUSTES PROMOVIDOS DE OFÍCIO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

1 - Os fatos descritos na peça basilar tem como suporte as informações e Escrituração Fiscal Digital, da própria recorrente, a quem competia retificá-las espontaneamente, 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 propósito manifestado pela recorrente. Rejeita-se, pois, a preliminar de cerceamento do direito de defesa, suscitada a esse fundamento de fato.

2 - O aproveitamento de créditos fiscais sem observância dos parâmetros da legislação de regência configura infração, razão por que caracteriza-se irregular o creditamento do ICMS na 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, e, ainda, os créditos de ICMS destacados em documento fiscal de operação com produtos de informática e automação em valor maior que o permitido pela legislação de regência; ICMS Normal destacado em documento fiscal oriundo de operação sujeita à Substituição Tributária, na qual ocorre o encerramento da fase de tributação; ICMS originário de operações não tributadas pelo imposto.

3 – Reconhecimento da legitimidade das exações fiscais relacionadas a uma parte do lançamento de ofício, configurado mediante o recolhimento de valores dos respectivos créditos tributários. Manutenção das respectivas acusações.

4 – Irregularidade na falta de débito do ICMS nos documento fiscais emitidos, ante o fato de o contribuinte considerar como isentas operações sujeitas o imposto, e também na venda de

mercadorias sem emissão da correspondente documentação fiscal.

5 – Regularidade na aplicação da penalidade prevista em lei, exceto no que toca aos valores aplicados pela Fiscalização a título de reincidência do contribuinte, visto que no período indicado no auto infracional este era primário no cometimento do ilícito fiscal objeto da penalidade majorada, para os efeitos da legislação de regência.

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

A C O R D A M os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do **RECURSO VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu **PARCIAL PROVIMENTO**, para reformar a sentença exarada na instância monocrática, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.00002197/2014**, de fls. 3 a 8, lavrado em 24/11/2014, contra a empresa **BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.**, inscrita no CCICMS sob n.º 16.125.591-4, devidamente qualificada nos autos, e declarar como devido o crédito tributário no montante de **R\$ 25.196.820,19**, sendo R\$ 12.961.334,21 de ICMS, por infração aos artigos 78, I, II e III, 72, § 1º, II, 74 c/c o art. 75, § 1º, c/c o art. 106, além dos arts. 391, § 6 e 82, I, 52, 54, § 2º, I e II, arts. 2º, 3º e 60, I, “b” e III, “d” e I, arts. 158, I e 160, I, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de **R\$ 12.235.485,98**, 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.

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o valor de R\$ 1.088.772,48 correspondente à multa de recidiva, pelas razões acima expendidas.

Observe-se a existência e pagamentos relacionados ao auto infracional, consoante informação no sistema ATF, desta Secretaria de Estado da Receita.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei n.º 10.094/13.

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 09 de setembro
de 2016.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima
Cons^a. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO e DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA.

Assessora Jurídica

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o Recurso **VOLUNTÁRIO**, interposto contra a decisão monocrática que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002197/2014-62 (fls. 3 a 8), lavrado em 24 de novembro de 2014, onde a autuada, BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA., nos autos identificada, é acusada das irregularidades que adiante transcrevo:

1 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL – Tal irregularidade evidenciou-se pelo fato de o contribuinte, em desacordo com a legislação tributária pertinente utilizou-se indevidamente de créditos fiscais nas situações abaixo:

1.1- ATIVO FIXO

Falta de recolhimento do ICMS, em virtude de o contribuinte ter aproveitado o crédito fiscal concernente à aquisição de ativo fixo, em montante superior ao devido, tendo em vista a inobservância da correta forma para apuração do imposto em cada período (art. 78, I, II e III do RICMS/PB aprovado pelo Dec. Nº 18.930/97, art. 82, V, “h” da Lei nº 6.379/96 – 100%).

1.2 - ENERGIA ELÉTRICA

Contrariando dispositivos legais, o contribuinte se creditou do ICMS destacado em documento(s) fiscal(is), relativo(s) à entrada de energia elétrica consumida pelo estabelecimento, em hipótese não prevista na legislação fiscal, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual (art. 72, § 1º, II do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. Nº 18.930/97, art. 82, V, “h” da Lei nº 6.379/96 – 100%).

1.3 - PRODUTOS DE INFORMÁTICA

Contrariando dispositivos legais, o contribuinte se creditou do ICMS destacado em documento(s) fiscal(is), em valor maior do que o permitido, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual, em relação à entrada de produtos de informática e automação sujeitos ao mandamento do art. 33, IX do RICMS/PB, sem a observância da redução de base de cálculo (art. 74 c/c o art. 75, § 1º do RICMS/PB aprov. Pelo Dec. Nº 18.930/97, art. 82, V, “h” da Lei nº 6.379/96 – 100%).

1.4 - OPERAÇÃO SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Falta de recolhimento do imposto estadual, tendo em vista o contribuinte ter aproveitado indevidamente como crédito fiscal, o ICMS normal destacado em documento(s) fiscal(is), oriunda de operação sujeita ao Regime de Substituição Tributária, cuja fase de tributação já estava encerrada (art. 391, § 6º do RICMS/PB, aprov. Pelo Dec. Nº 18.930/97, art. 82, V, “h” da Lei nº 6.379/96 – 100%).

1.5 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - em virtude de o contribuinte ter aproveitado créditos fiscais oriundos de operações não tributadas pelo imposto estadual (art. 82, I do RICMS/PB aprov. Pelo Dec. Nº 18.930/97, art. 82, V, “h” da Lei nº 6.379/96 – 100%)

2 - INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS 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 ou prestações de serviços como sendo isenta(s) de ICMS.*

Nota Explicativa:

Indicar como isentas as mercadorias sujeitas à tributação.

3 - VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL >> *Contrariando dispositivos legais, o contribuinte vendeu mercadorias tributáveis sem a emissão de documentação fiscal, culminando na falta de recolhimento do imposto.*

Nota Explicativa:

Foi realizado o Levantamento Quantitativo de Mercadorias – Período de 2010 - onde foi detectado venda de mercadorias tributáveis sem a emissão de documento fiscal.

De acordo com a referida peça acusatória, as irregularidades acima aconteceram durante os exercícios de 2010, 2011 e 2012.

Por também considerarem infringido o art. 106 c/c os arts. 52, 54, e § 2º, I e II, arts. 2º e 3º, 60, I “b” e III, “d” e I, bem como 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\$ 12.961.334,21, ao mesmo tempo em que sugeriram a aplicação da penalidade pecuniária na quantia de R\$ 12.235.485,98, termos dos arts. 82, IV e V, “a” e “h”, da Lei nº 6.379/96.

Aos valores da penalidade supra foi sugerido a aplicação de 1 (uma) recidiva, no importe de R\$ 1.088.772,48, correspondente à aplicação do percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da multa infracional.

Documentos instrutórios constam às fls. 9 a 21: Ordem de Serviço Normal, Demonstrativo da Reconstituição da Conta Corrente do ICMS referente aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, Demonstrativo do Estorno de Crédito Indevido Por Procedimento (exercícios de 2010, 2011 e 2012), Termo de Antecedentes Fiscais, Notificação nº SPAF0005/2014 (emissão em 28/7/2014), Garantia de Integridade de Arquivos Eletrônicos/Declaração, e DVD-R (mídia digital, contendo os seguintes arquivos: PROD-INFORMÁTICA-CREDINDEV; PROD-ISENTOS-CREDINDEV; PROD-ISENTOS-DEBITO; QUANTITATIVO2010) .

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 27/11/2014, a autuada apresentou defesa tempestiva, na data de 26/12/2014 (fls. 24 a 55), fazendo-se representar por advogado habilitado nos autos, segundo os instrumentos procuratórios, de fls. 57 a 59, mediante o qual requer, liminarmente, a produção da prova pericial para responder aos quesitos que formaliza no petítório e, sucessivamente, a nulidade ou a improcedência do lançamento de ofício em tela, ou, alternativamente, a redução ou afastamento da multa infracional neste sugerida e, para esses fins, alega as razões de sua discordância das acusações fiscais, mediante preliminares e questões de mérito, e para demonstrar o alegado acosta, entre outros documentos, laudo técnico da empresa “EMS Planejamento Empresarial Ltda.”, de fls. 86 a 135 (o qual faz referência aos percentuais de consumo de energia elétrica nos diversos setores da empresa e conclui pela média do consumo de energia elétrica aplicada nas diversas atividades do estabelecimento) e Relatório da Associação Brasileira de Supermercados (arquivo digital), de fl. 137.

Após a prestação de informação sobre a existência de antecedentes fiscais (fls. 138 e 139), os autos foram conclusos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal, Sidney Watson Fagundes da Silva, que, posteriormente à juntada dos comprovantes de pagamento parcial do crédito tributário ínsito no auto infracional, efetuada às fls. 146 a 217, em decorrência do pedido da autuada, formalizado nas fls. 143 e 144, onde esta informa que o referido pagamento se refere às acusações que tem por objeto o ativo fixo, produtos de informática, mercadorias sujeitas ao Regime da Substituição Tributária, créditos de ICMS sobre operações não tributadas pelo imposto estadual, bem como a acusação de vendas como isentas as mercadorias sujeitas à tributação, a referida autoridade julgadora decidiu pela PROCEDÊNCIA do auto infracional, conforme sentença de fls. 220 a 241.

Seguindo os trâmites processuais, à autuada foi efetuada a regular ciência do *decisum* singular (conforme atesta o AR, de fl. 243 e a notificação, de fl. 242), a qual recorre tempestivamente a esta Corte de Julgamento (peça recursal de fls. 247 a 277), através de advogado habilitado nos autos (documentos de fls. 278 a 280), alegando a nulidade do lançamento de ofício, visto que relativamente à acusação de vendas de mercadorias tributáveis como se fossem isentas, a Fiscalização não teria observado os requisitos de validade do respectivo lançamento, previstos no art. 142 do CTN, especialmente porque teria apresentado um débito fiscal sem descrição clara da infração, sem os documentos correlatos e sem indicação da legislação infringida.

Nesse quesito, afirma que os autuantes, ao indicarem os itens que apresentam suposto erro na tributação, fez constar um item denominado “Seção de Preço” e, sobre esse produto aplicou a alíquota de 17%, sem qualquer indicação de qual mercadoria se trata e qual o embasamento para sua tributação, o que, a seu ver, caracteriza omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento em prejuízo ao seu direito de defesa e constitui motivo para reforma da decisão singular.

Argumenta, ainda, que merece reforma a decisão monocrática quanto ao pedido de diligência para elucidação da diversidade de códigos nas operações de vendas utilizados no Levantamento Quantitativo/2010, e consideração das perdas normais de mercadorias.

Relativamente aos códigos dos produtos levados a efeito no citado levantamento, assegura que este não teria considerado que as aquisições são realizadas no atacado e a revenda ocorre em unidade ou retalho e, nessa dinâmica, há produtos cujos códigos são derivados do principal, isto, a entrada é registrada com um código diferente do registrado na saída, em vista da diversidade na forma de revenda, o que teria induzido a Fiscalização a presumir que houve venda sem documentação fiscal.

Nesse contexto, defende a imprescindibilidade da diligência para que seja respondido se o levantamento de estoque efetuado pela Fiscalização levou em consideração os diversos códigos utilizados pela empresa para identificação da mesma mercadoria, bem como a diferença entre o código da mercadoria na entrada e na saída.

No que concerne às perdas normais de produtos, aduz que não foi considerado o índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição, bem como o índice referente à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deterioração, quebras de estoque, etc., o que a Fiscalização a exigir o ICMS sem a ocorrência do fato gerador, não se podendo confundir vendas sem notas fiscais com perdas, ainda que normais, nem presumir em razão destas a omissão de saídas.

Noutro segmento, suscita a legitimidade dos créditos de energia elétrica consumida no processo de industrialização, aos seguintes fundamentos:

- Apesar de notório que o estabelecimento utiliza energia elétrica para conservação e industrialização de produtos, faz prova desse argumento mediante laudo técnico.

- A despeito de a atividade principal que desenvolve ser “comércio varejista”, na padaria industrializa e, para tanto, utiliza energia elétrica, ocorrendo o mesmo na seção de frios que, na qualidade de extensão da indústria, se utiliza de camaras de congelados e resfriados para carnes, peixes, queijos, laticínios e perecíveis em geral, sob pena de perecimento desses produtos.

- Assim sendo, por ser elemento essencial e indispensável ao desenvolvimento da atividade, a energia elétrica é considerada insumo e, portanto gera crédito, de acordo com o art. 72, 1, inciso II, “b” do RICMS/PB.

- A legislação determina que há direito a crédito de energia elétrica no estabelecimento quando consumida no processo de industrialização, sendo esse o sentido da norma, pois o processo de industrialização não constitui privilégio do estabelecimento industrial, podendo este exercer atividade comercial em suplemento ao portfólio de bens fabricados, assim como o estabelecimento comercial poderá exercer atividade/processo industrial, a exemplo da padaria, da pastelaria e da rotisseria no supermercado.

- O creditamento do imposto não está vinculado à natureza do estabelecimento, mas ao processo industrial, do contrário haveria atropelo ao preceito constitucional da isonomia (art. 5, caput, c/c o art. 150, II) e ao princípio, também constitucional, da livre concorrência (art. 170, IV), pois a vedação dos créditos de energia elétrica representa custo adicional ao estabelecimento que não poderá concorrer com outras padarias que creditam o ICMS incidente nas mencionadas aquisições.

- O direito ao crédito da energia elétrica no processo industrial PE direito permitido por força do art. 155, II, & 2, I da CF/1988, c/c os arts. 20 e 33, II, “b” da LC n 87/96.

Argui, ainda, a seu prol, que a penalidade é manifestamente confiscatória, visto que não observaria o princípio constitucional da proporcionalidade e da razoabilidade, restando agressiva ao patrimônio da recorrente e à legalidade, não podendo ser aplicada, e que lhe deve ser aplicado o benefício da dúvida, ao fundamento do art. 112 do CTN, julgando-se improcedente ao auto de infração.

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 do não confisco.

Pede, ainda, que na dúvida seja conferida a interpretação mais benéfica, tal como preceitua o art. 112 do CTN.

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 a efetuar conforme a sequência das acusações postas na peça vestibular.

Antes de adentrar o mérito da causa, importa observar que a peça basilar preenche os requisitos de validade, estabelecidos no art. 142 do CTN, e adotados na legislação que neste Estado regula o Processo Administrativo Tributário (Lei nº 10.094/2013, art. 41 e seus incisos).

Observo, ainda, que os fatos descritos pelos autuantes estão baseados nas informações e Escrituração Fiscal Digital da própria recorrente, a quem competia retificá-las espontaneamente, 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 propósito manifestado pela recorrente.

Em verdade, parece-me incabível a nulidade do auto infracional, requerida pela recorrente, especialmente quanto ao lançamento correspondente à acusação de vendas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais, visto que, na primeira instância, e também nesta, diga-se de passagem, a autuada evidencia pleno conhecimento dos fatos apurados, conforme se infere a partir dos questionamentos que esta trouxe aos autos, inclusive com balizamento em provas documentais acerca das infrações constatadas, vindo, inclusive, a reconhecer o cometimento de uma parte destas infrações fiscais que lhe são imputadas. 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, comungo com a decisão singular quanto ao desfecho sobre a prescindibilidade de diligenciar os autos. Em verdade, o objeto da solicitação de diligência, formalizada pela recorrente, consiste em ver respondida a questão relacionada à montagem do Levantamento Quantitativo, para o fim de saber se a Fiscalização *“levou em consideração os diversos códigos utilizados pela empresa na identificação da mesma mercadoria, bem como a diferença entre o código da mercadoria na entrada e na saída”*, e, ainda, se foi considerado *“o índice de perdas normais ao efetuar o levantamento de estoque”*.

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.

Com efeito, ao realizar o Levantamento Quantitativo, a Fiscalização tomou em consideração os dados da EFD do contribuinte, que apresenta a tabela de identificação do item e a tabela de conversão de medidas, no registro 220, utilizada pela recorrente, consoante o fragmento da sua escrituração, abaixo transcrito:

220	CX	24
220	UNI	24
220	UNI	24
220	CX	4

Além disso, havemos que considerar nas disposições do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital que, o registro 0200, trata minuciosamente da Tabela de Identificação do Item (Produto e Serviços), como bem observado na sentença monocrática que, nas suas razões de decidir, transcreveu fragmento do referido Guia, exatamente a parte que se refere à citada tabela (fl. 237).

Ressalte-se que a EFD foi instituída neste Estado mediante o Decreto nº 30.478, de 28/7/2009, cujo art. 1º, § 1º, dispõe que: “A Escrituração Fiscal Digital – EFD compõe-se da totalidade das informações, em meio digital, necessárias à apuração do imposto referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras de interesse do fisco”. (Grifo não constante do original).

Diante do exposto, considerando que na elaboração dos trabalhos de sua autoria a Fiscalização tomou por base a EFD da recorrente, concluo pela desnecessidade da realização da diligência por esta solicitada no intuito de ver respondidas questões relacionadas aos códigos e ao fator de conversão de medidas.

Quanto ao item “Seção de Preço”, levado a efeito em uma parte da planilha que correspondente ao procedimento de apuração da falta que dá suporte à acusação de vendas de mercadorias tributáveis como se fossem isentas, entendo que a providência da Fiscalização, relativamente ao item acima citado, não tem o efeito de infligir ao lançamento de ofício efetuado com base nessa técnica de auditoria fiscal qualquer mácula capaz de atrair nulidade ao feito fiscal. Entretanto, é imprescindível a análise do fato por ocasião do deslinde das questões do mérito da causa, o que adiante se promove.

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

MÉRITO

Destaque-se, inicialmente, que a recorrente promoveu o pagamento dos créditos tributários

referentes às acusações de créditos fiscais que têm por objeto:

- ativo fixo (aproveitamento indevido de crédito fiscal);

- produtos de informática (créditos fiscais indevidos);

- mercadorias sujeitas ao Regime da Substituição Tributária do ICMS (apropriação indevida de créditos de ICMS Normal destacado em documentos fiscais que acobertam operações adstritas ao citado de regime de apuração do imposto, cuja fase de tributação já havia sido encerrada);

- operações não tributadas pelo ICMS (aproveitamento de créditos fiscais relacionados a operações não tributadas pelo ICMS).

Considerando que a providência da recorrente, relativamente ao lançamento de ofício correspondente, denota reconhecimento da legitimidade da exação relacionada às mencionadas acusações, passo ao exame das delações objeto da insurgência recursal.

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 fls. 13 a 16, nos autos.

É certo que a Carta Magna de 1988 estabeleceu a sistemática da não cumulatividade do ICMS, mediante a qual 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;

Nesta toada, valendo-se de um Laudo Técnico, fornecido pela empresa EMS PLANEJAMENTO EMPRESARIAL LTDA. (fls. 85-135), onde é apresentado um percentual de 10,95% no consumo de energia elétrica em suas “atividades industriais (produtivas)” (fl. 94) e 89,05% nas demais “atividades de apoio e/ou administrativas”, 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 produtivo.

De pronto, entendo como inadequada a classificação da atividade de conservação de alimentos, feita em câmaras frigoríficas e similares, como sendo 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 a conclusão emanada pelo julgador singular de que os setores de panificação e de congelamento de alimentos autuada não são considerados como processo de industrialização (fl. 233).

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 aos 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 tem decidido repetitivamente sobre a impossibilidade da apropriação de créditos de ICMS no consumo de energia elétrica na panificação e nos setores de congelados em atividades comerciais, consoante as decisões que transcrevo a seguir:

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 o 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 condicionamento para transporte do produto.

18. Conseqüentemente, 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 o 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. Conseqüentemente, 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 acondicionamento).

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. Conseqüentemente, 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, ao responder questionamento de contribuinte, conforme o seguinte fragmento que transcrevo:

*“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.

Em verdade, a legislação só admite o creditamento na aquisição de energia elétrica para o processo de industrialização, e tal confirmação está bem delineada nas 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;”

Diante dessas considerações, resta-me, apenas, confirmar a regularidade da exação fiscal, não havendo sombra de dúvida quanto a manutenção imprópria de crédito fiscal pelo estabelecimento da recorrente.

INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS OPERAÇÕES SUJEITAS AO IMPOSTO – Exercícios de 2010, 2011 e 2012.

Trata-se de mercadorias sujeitas à tributação, cujas vendas teriam sido tratadas como se fossem isentas do ICMS, tendo em vista o fato de os documentos fiscais relativos a essas operações tributadas as terem indicado como se fossem isentas.

Com relação a essa acusação, sobre a qual a recorrente solicita a nulidade do lançamento de ofício, ao fundamento da existência de erro decorrente do fato de alguns produtos, constantes na planilha fiscal que consigna as mercadorias/produtos objeto da operação tributada e consideradas pela recorrente como isentas, não terem sido identificados como deveriam, mas, sim, com uma referência genérica denominada “Seção de Preço”, em verdade não há o que reparar no respectivo lançamento de ofício.

Com efeito, considerando que a Fiscalização promoveu a apuração da situação fiscal da recorrente

com base nos registros constantes na sua EFD, esta, sim, deveria trazer a identificação da mercadoria vendida como isenta, a fim de demonstrar a regularidade da operação, afinal, tratando-se de isenção objetiva, i.e., aquela que incide sobretudo sobre o produto, é imprescindível que a EFD o identifique nos seus registros, sob pena de se considerar a operação tributada.

Destarte, não é demais lembrar a norma jurídica de isenção objetiva estabelece uma inversão na fenomenologia jurídica aplicável às isenções subjetivas. Isto porque o efeito da isenção objetiva incide sobre o beneficiário apenas de forma reflexa. Nesse sentido a lição de José Souto maior Borges, segundo a qual “não sendo instituídas por considerações pessoais [as isenções objetivas] tem como alvo direta e imediatamente certos bens, atos ou situações e só indireta e mediamente alcança as pessoas beneficiadas. Isto porque a relação tributária é sempre pessoal.” (Op. Cit., 1ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1969, p. 257/258).

Considerando que a regra é a tributação, enquanto a isenção é a exceção, por consequência o sujeito passivo deve demonstrar a circunstância e/ou o objeto motivadores do direito à isenção fiscal.

A imprescindibilidade de o sujeito passivo promover a identificação da mercadoria objeto da operação que considerou isenta advém, inclusive, do fato de que a isenção objetiva pode cumulativamente ser condicionada. Afinal, a isenção deve ser interpretada conforme a literalidade da lei isentiva (interpretação do art. 111, II, do CTN).

No caso, ao não identificar na sua EFD a mercadoria objeto das operações de vendas que considerou isentas nas operações que promoveu, a recorrente, deixou de demonstrar que essas operações estavam de fato dispensadas do pagamento do ICMS sobre elas incidente.

Portanto, nesse quesito, cumpre-me apenas declarar a regularidade do correspondente lançamento de ofício.

VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL – Levantamento Quantitativo – Exercício de 2010.

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 auditagem 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, é capaz de modificar ou elidir o resultado do 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 nos códigos dos produtos levados a efeito no procedimento fiscal, visto que a entrada dos produtos seria escriturada como um código diferente do registrado na saída em função da diversidade na forma de revenda em comparação com a compra (atacado x varejo).

Ou seja, a Fiscalização teria desconsiderado o desmembramento de produtos em outros subprodutos.

Antes, porém, de analisar os elementos trazidos aos autos por ambas as partes, necessário mais uma vez enfatizar que os dados coletados decorrem de informações prestadas pelo próprio contribuinte através da sua EFD que, por força normativa, veio a substituir a documentação representada em meio físico (papel), mas, identicamente a este, possui força probante a prol do contribuinte, da qual é possuidor.

O Decreto nº 30.478/2009, que estabeleceu a obrigatoriedade da adoção da EFD, neste Estado, recepcionando, pois, a legislação federal vigente, dispõe sobre a composição e a utilidade das

informações fiscais prestadas mediante esse meio, conforme se infere da dicção do § 1º, do art. 1º, *in verbis*:

“Art. 1º (...)

§ 1º. *A escrituração Fiscal Digital – EFD compõe-se da totalidade das informações em meio digital, necessárias à apuração do imposto referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como outras de interesse do fisco”.*

Donde se infere que é do contribuinte a responsabilidade pela certeza e fidedignidade das informações assentadas na sua EFD, afinal essas informações são, por ele, prestadas. E para que tenha força probante a seu prol, necessário que a EFD atenda às disposições regulamentares.

Neste sentido, o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital assim dispõe sobre o código dos itens objeto da atividade econômica do contribuinte:

“REGISTRO 0200: TABELA DE IDENTIFICAÇÃO DO ITEM (PRODUTO E SERVIÇOS)

Este registro tem por objetivo informar mercadorias, serviços ou quaisquer outros itens concernentes às transações fiscais. Quando ocorrer alteração somente na descrição do item, sem que haja descaracterização deste, ou seja, criação de um novo item, a alteração deve constar no registro 0205.

Só devem ser apresentados itens referenciados nos demais blocos, exceto se for apresentado o fato de conversão no registro 0220, (a partir de julho de 2012).

A identificação do item (produto ou serviço) deverá receber o código próprio do informante do arquivo em qualquer documento, lançamento efetuado ou arquivo informado (significa que o código de produto deve ser o mesmo na emissão dos documentos fiscais, na entrada das mercadorias ou em qualquer outra informação prestada ao fisco), observando-se ainda que:

a) *O código utilizado não pode ser duplicado ou atribuído a itens (produto ou serviço) diferentes. Os produtos e serviços que sofrerem alterações em suas características básicas deverão ser identificados com códigos diferentes. Em caso de alteração de codificação, deverão ser informados o código e a descrição anteriores e as datas de validade inicial e final no registro 0205;*

b)

c)

d) *A discriminação do item deve indicar precisamente o mesmo, sendo vedadas discriminações*

diferentes para o mesmo item ou discriminações genéricas (a exemplo de “diversas entradas”, “diversas saídas”, “mercadorias para revenda”, etc), ressalvadas as operações abaixo, desde que não destinada à posterior circulação ou apropriação na produção.”

(Grifos não constantes do original).

Pois bem. Examinando os arquivos da EFD da recorrente, observa-se que esta utilizou os registros 200, 205 e 220.

O código 200 corresponde à identificação do item.

Por sua vez, o código 205 é destinado a itens que receberam alteração apenas na sua descrição, a exemplo do item “Coca Cola It 350ml/2 PROMO” e “Coca Cola It 350ml / 2 FILMC”, constante na EFD em referência, o que está de acordo com o Guia Prático acima citado, visto que este orienta que o referido código se destina aos itens que recebem alteração somente na sua descrição, sem que haja descaracterização deste, ou seja, criação de um novo item, tal como efetuado pela recorrente.

Por fim, o código 220 se refere ao fator de conversão utilizado quando se necessita converter medidas, caso em que a EFD precisa indicar em tabela a conversão de medidas utilizada pelo contribuinte, providência esta acertadamente tomada pela recorrente, quando efetuou essa indicação na sua escrituração.

Donde se conclui que as informações constantes nos arquivos, por esta fornecidos no DVD, de fl. 137, não condizem com os dados ínsitos na sua escrituração oficial, EFD, esta, sim, servida de suporte para o levantamento da Fiscalização.

Diante do que, não tem procedência a grita da recorrente.

Relativamente às perdas de produtos, as quais teriam impossibilitado sua venda e que, entretanto, não teriam sido consideradas pela Fiscalização nos trabalhos referentes ao Levantamento Quantitativo, entendo que se trata de uma questão que envolve a materialidade do fato e, portanto, o estabelecimento que se depara com circunstâncias dessa natureza compete adotar as providências necessárias a prevenir prejuízos fiscais, quais sejam, promover a emissão de nota fiscal, com CFOP 5.927, para lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, e efetuar a anulação dos créditos fiscais relativos à entrada das mercadorias objeto de sinistro (furto, roubo, extravio, deterioração, quebra normal) ou de qualquer outro evento que impossibilite a

realização da operação posterior (art. 85, IV do RICMS/PB).

Diante do que, perde substancia o Laudo da ABRAS 2011, mediante o qual a recorrente procura desqualificar o resultado do Levantamento Quantitativo em foco. O certo é que, se para as empresas que lidam com grande quantidade de informações fiscais há dificuldades no registro do controle do estoque das perdas identificadas, não é razoável esperar que para o Fisco haja maior facilidade nesse controle, afinal, o contribuinte é o senhor da sua escrituração fiscal do estabelecimento que lhe pertence, por conseqüência, a este cumpre as medidas assecuratórias do seu direito, consoante as quais as providencias acima explicitadas e sobre as quais não há notícia nos autos, tampouco evidencias de que tenham sido desconsideradas, caso estas tivessem sido cumpridas.

Isto considerando, não subsiste dúvidas quanto à exatidão dos dados apurados pela fiscalização.

Pelo que, conluo pela regularidade do lançamento de ofício referente à acusação em tela, no que concerne ao ICMS devido.

PENALIDADE PECUNIÁRIA

Por último, adentro as razões de oposição à penalidade sugerida no auto infracional.

Com esse escopo, verifico que os fazendários propuseram a multa por infração com base em dispositivos da Lei nº 10.008/2013, em relação aos quais a tese de confisco mediante a qual a recorrente pretende o afastamento ou a redução não possui força para prosperar, visto que o agente administrativo, categoria onde se insere este órgão de julgamento, está adstrito ao princípio da legalidade administrativa. Portanto, somente pode agir nos limites da lei.

As penalidades aplicáveis às infrações denunciadas no auto de infração em tela têm na lei o seu fundamento e, portanto o atributo da legitimidade da sua aplicação ao infrator, uma vez configurada a conduta típica e antijurídica nela prevista, como ocorre nos caso vertente.

Afinal, por absoluta falta de competência legal aos órgãos julgadores administrativos é defeso deixar de aplicar uma determinação legal ao fundamento da inconstitucionalidade desta (Aplicação do art. 55, I e II da Lei nº 10.094/2013).

Assim, é cabível a aplicação da multa por infração disciplinada na referida Lei Estadual nº 10.008/2013, não havendo como acolher o pleito da recorrente, para excluir ou reduzir a penalidade aplicada, por absoluta falta de competência legal desta Corte para fazê-lo, sem fundamento de fato que o justifique.

Relativamente à multa de recidiva no percentual de 50% que consta no libelo basilar, e se refere tão-só à infração de indicar como isentas operações ou prestações sujeitas ao ICMS, a providência da Fiscalização teve como suporte o art. 39 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013 (Novo PAT), que assim define a reincidência:

“Art. 39. Considera-se reincidência a prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento da infração, da decisão definitiva referente à infração anterior ou da inscrição em Dívida Ativa na hipótese de crédito tributário não quitado ou não parcelado”. (Grifos não constantes do original).

Em exegese à norma citada, extrai-se que a caracterização da reincidência se verifica com a prática da nova infração (ao mesmo dispositivo legal) dentro de cinco anos contados: a) da data do pagamento da infração; b) da decisão definitiva referente à infração anterior; c) da inscrição em Dívida Ativa do crédito tributário não quitado ou não parcelado.

Pois bem. No meu sentir, ao estabelecer o lapso temporal de cinco anos, para o efeito de caracterizar-se a recidiva, a norma supra tomou como referencial o reconhecimento da infração anterior, traduzido pelo (a) pagamento da infração, (b) decisão definitiva, e (c) inscrição em dívida do crédito tributário não quitado ou não parcelado.

Diante do que, é possível concluir, com razoável grau de certeza, que a circunstância delimitadora da reincidência não é a nova autuação, mas, sim, o cometimento da ilicitude posterior ao evento que conferiu a certeza da sua prática, quais sejam: o pagamento, dado que este exprime o reconhecimento do próprio contribuinte sobre o cometimento da infração, a decisão definitiva, por motivos cuja obviedade dispensa comentários, assim como a inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa. Tudo isto dentro do prazo em referência.

Essa assertiva encontra suporte em decisório do Tribunal Regional Federal da 5ª Região que, ao analisar questão relacionada à reincidência aplicada no campo previdenciário cuja norma definidora da reincidência (art. 290, parágrafo único do Decreto nº 3.048/99) estabelece parâmetros semelhantes aos contidos no art. 39 da Lei nº 10.094/13, em comento. Vejamos a ementa do citado decisório:

“TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL. NOVOS DOCUMENTOS COM A PEÇA RECURSAL. PRELIMINAR REJEITADA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. CORREÇÃO DA FALTA COMETIDA NO PRAZO DA DEFESA ADMINISTRATIVA. PRIMARIEDADE. DIREITO À RELEVANÇA DA PENA. APELAÇÃO IMPROVIDA.

1. TRATA-SE DE APELAÇÃO CÍVEL NOS AUTOS DA AÇÃO ORDINÁRIA (FLS. 106/114), INTERPOSTA PELO INSS, CONTRA A SENTENÇA DO DOUTO JUÍZO DA 3ª VARA FEDERAL – AL (FLS. 102/105), DR. PAULO MACHADO CORDEIRO, COM O FIM DE MANTER A EXIGÊNCIA CONSTANTE DA NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO, CONSISTENTE NA IMPOSIÇÃO DE MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA.

2. A PARTE AUTORA FOI AUTUADA PELA FISCALIZAÇÃO DO INSS, ATRAVÉS DA NFLDNR. 35.000.391-2 (FLS. 19), E OBRIGADA A PAGAR A MULTA, NO VALOR DE R\$ 66.970,29, SOB O FUNDAMENTO DE DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DE INFORMAR, ATRAVÉS DE GFIP'S (GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL), DADOS RELATIVOS A FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA A AUTÔNOMOS E PRO-LABORE, DURANTE AS COMPETÊNCIAS DE 01/99 A 05/00. (ART. 32, IV E PARÁGRAFO 5º, AMBOS DA LEI NR. 8.212/91). A EMPRESA PROCEDEU AS DEVIDAS RETIFICAÇÕES NAS GFIP'S, NO PRAZO DA DEFESA ADMINISTRATIVA (FLS. 20/21), TENDO A MULTA ATENUADA EM 50%, CONFORME O CAPUT DO ART. 291 DO DECRETO NR. 3.048/99 (FLS. 25/27).

3. É DE SE VERIFICAR, AINDA, QUE NA DECISÃO DO INSS (FLS. 25) QUE DEFERIU A ATENUAÇÃO DA PENALIDADE IMPOSTA, CONSTA QUE A PARTE AUTORA NÃO INCORREU EM REINCIDÊNCIA E QUE INEXISTIU CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE.

4. O CERNE DA QUESTÃO RESIDE NA DIVERGÊNCIA DO FATO DA PARTE AUTORA SER OU NÃO PRIMÁRIA, REQUISITO EXIGIDO PARA QUE SEJA RELEVADA A MULTA, A TEOR DO DISPOSTO NO PARÁGRAFO 1º DO ART. 291 DO DECRETO NR. 3.048/99.

5. PRELIMINAR REJEITADA. OS DOCUMENTOS NOVOS, JUNTADOS COM A APELAÇÃO DO INSS, NÃO TROUXERAM PREJUÍZOS PARA A PARTE AUTORA/APELADA, POIS APENAS RATIFICARAM A DECISÃO DO JUÍZO MONOCRÁTICO, CONFIRMANDO A SUA CONDIÇÃO DE PRIMÁRIA.

6. O PARCELAMENTO (NFLD NR. 32.034.767-2 – FLS. 132) NÃO É FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, MAS SIM DE SUSPENSÃO (CTN, ART. 151). É DE SE SALIENTAR, AINDA, QUE AS OUTRAS NOTIFICAÇÕES FISCAIS DE LANÇAMENTO DE DÉBITO EXISTENTES CONTRA O AUTOR TIVERAM SEU TRÂNSITO EM JULGADO POSTERIOR AO COMETIMENTO DA INFRAÇÃO, OBJETO DA PRESENTE DEMANDA, CONFORME SE VERIFICA ÀS FLS. 138,

150, 156, NÃO SERVINDO PARA CARACTERIZAR A REINCIDÊNCIA.

7. NÃO BASTA PARA CARACTERIZAÇÃO DA REINCIDÊNCIA A PRÁTICA DE NOVA INFRAÇÃO QUANDO PENDENTES OUTRAS NOTIFICAÇÕES, É FUNDAMENTAL QUE HAJA, HÁ MENOS DE 5 ANOS, O TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO ADMINISTRATIVA CONDENATÓRIA. (ART. 290, PARÁGRAFO ÚNICO DO DECRETO 3.048/99). AUSENTES TAIS REQUISITOS, NÃO SE CONFIGURA A REINCIDÊNCIA, GOZANDO A PARTE AUTORA DO STATUS DE PRIMÁRIA, FAZENDO JUS, PORTANTO, À RELEVAÇÃO DA PENALIDADE IMPOSTA.

8. APELAÇÃO IMPROVIDA. (Processo AC 315948 AL 2002.80.00.001007-0. Relator: Des. Federal Hélio Sílvio Ourem Campos. Julgamento: 20/11/2003. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: Diário da Justiça – 19/03/2004 – página: 613).

Grifo não constate do original.

Consubstanciando, pois, o entendimento de que a prática de nova infração, para efeito de aplicação da multa recidiva, relaciona-se aos fatos geradores ocorridos posteriormente ao reconhecimento da infração anterior (mediante pagamento, decisão definitiva ou inscrição em Dívida Ativa), a Lei nº 10.094/13, no art. 38, determina que, para aplicação da aludida multa, além de ficar constatada a existência de antecedentes fiscais, deverá restar configurada a reincidência. Para tanto, exige que o Termo de Antecedentes Fiscais contenha os elementos que determinam o marco inicial para contagem do prazo de cinco anos previsto no mencionado dispositivo legal, a fim de que seja analisado se o novo ato infracional ocorreu no transcurso desse lapso temporal. Vejamos a dicção desse dispositivo legal:

“Art. 38. Constatada a existência de antecedentes fiscais e configurada a reincidência, de imediato, o auditor fiscal, proporá a multa recidiva, nos termos do art. 87 da Lei nº 6.379/96, de 02 de dezembro de 1996.

§ 1º Para fins do disposto no “caput”, no momento da lavratura do Auto de Infração, o autor do procedimento efetuará a pesquisa sobre antecedentes fiscais do sujeito passivo no sistema de controle da Secretaria de Estado da Receita.

§ 2º No Termo de Antecedentes Fiscais deverá constar:

I - o número do processo do qual conste a decisão que houver condenado o contribuinte por idêntica infração;

II - a data do julgamento que tornou definitiva a decisão;

III – os dispositivos infringidos;

IV - a data da ciência, ao autuado, da decisão final administrativo-tributária ou da lavratura do Termo de Revelia;

V - a data de pagamento da infração”.

Idêntico entendimento se observa no Acórdão nº 20.908/12, exarado pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, consoante se infere do fragmento que abaixo transcrevo:

“De acordo com as telas do SICAF acostadas às fls. 77 e 1.034, a caracterização da reincidência pode ser assim demonstrada:

Autuação anterior: AI nº 01.000163728-81 (inscrito em dívida ativa – matéria idêntica à do presente processo);

Data da decisão definitiva: 11/12/10 (fl. 1.034);

Penalidade aplicada: art. 55, inciso XXXI da Lei nº 6.763/75 (fls. 77);

Período objeto da presente autuação: novembro de 2007 a junho de 2011;

Penalidade aplicada: a mesma acima citada (art. 55, inciso XXXI);

Conclusão: contribuinte reincidente a partir de 12/12/10, nos termos do art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75 (.

Assim, apesar de estar devidamente caracterizada a reincidência, a majoração da multa isolada deve se restringir às operações ocorridas a partir de 12/12/10, e não sobre o montante global autuado (novembro de 2007 a junho de 2011), como fez o Fisco (...)”

Vale salientar, ainda, que o art. 53, § 6º da Lei nº 6.763/75, citado na decisão exemplificativa acima, trata da reincidência nos mesmos moldes da nossa Lei estadual em vigor. Vejamos:

“Art. 53 (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim como considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior”.

No caso dos autos, o Termo de Antecedentes Fiscais, de fls. 17 e 18, informa a existência de um Processo nº 133.419.2012-9, relacionado à prática da infração de falta de pagamento do ICMS em face da ausência de débito do imposto nos livros próprios, em virtude de o contribuinte ter indicado, nos documentos fiscais, operações com mercadorias tributáveis ou prestações de serviços como sendo isentas de ICMS, ilícito que também é objeto do libelo basilar em tela, sendo que, naquele outro Processo, o pagamento de uma parte dos créditos tributários exigidos ocorreu em 10/12/2012, no valor principal de R\$ 427,17, conforme atestam os documentos de fls. 303 a 312, o que patenteia o reconhecimento da recorrente sobre a prática da referida irregularidade.

Diante do exposto, entendo que a recorrente deixou de ser primária a partir de 1º/1/2013. Conseqüentemente, somente se as práticas do cometimento do ilícito em análise tivessem se verificado no prazo de cinco anos após dezembro de 2012, poderiam configurar reincidência, dado ao fato de o reconhecimento da infração anterior ter se sedimentado na data do pagamento da exigência fiscal ínsita no auto infracional correspondente ao Processo nº. 133.419.2012-9.

Por consequência, ficam excluídos do crédito tributário em exame todos os valores referentes à recidiva lançada pela Fiscalização, visto que correspondem janeiro de 2010 a dezembro de 2012, devido a não caracterização do requisito da primariedade da conduta da recorrente, nos mencionados períodos.

Diante das considerações supra, cumpro-me promover os ajustes necessários, a fim de adequar os fatos às normas da legislação de regência, de forma que o crédito tributário devido para a se

constituir dos valores abaixo demonstrados:

Descrição da Infração	Início	Fim	ICMS	Multa	Reincidência	Total
Falta de Recolh do ICMS	01/01/2010	31/01/2010	52.821,92	52.821,92	0,00	105.6
Falta de Recolh do ICMS	01/02/2010	28/02/2010	58.586,32	58.586,32	0,00	117.1
Falta de Recolh do ICMS	01/03/2010	31/03/2010	47.819,74	47.819,74	0,00	95.63
Falta de Recolh do ICMS	01/04/2010	30/04/2010	57.938,12	57.938,12	0,00	115.8
Falta de Recolh do ICMS	01/05/2010	31/05/2010	54.526,47	54.526,47	0,00	109.0
Falta de Recolh do ICMS	01/06/2010	30/06/2010	57.864,11	57.864,11	0,00	115.7
Falta de Recolh do ICMS	01/07/2010	31/07/2010	20.159,23	20.159,23	0,00	40.31
Falta de Recolh do ICMS	01/08/2010	31/08/2010	24.529,87	24.529,87	0,00	49.05
Falta de	01/09/2010	30/09/2010			0,00	74.00

Recolh do ICMS			37.000,31	37.000,31		
Falta de Recolh do ICMS	01/10/2010	31/10/2010	52.693,71	52.693,71	0,00	105.3
Falta de Recolh do ICMS	01/11/2010	30/11/2010	57.392,27	57.392,27	0,00	114.7
Falta de Recolh do ICMS	01/12/2010	31/12/2010	348.137,54	348.137,54	0,00	696.2
Falta de Recolh do ICMS	01/01/2011	31/01/2011	25.633,69	25.633,69	0,00	51.26
Falta de Recolh do ICMS	01/02/2011	28/02/2011	25.391,16	25.391,16	0,00	50.78
Falta de Recolh do ICMS	01/03/2011	31/03/2011	23.614,91	23.614,91	0,00	47.22
Falta de Recolh do ICMS	01/04/2011	30/04/2011	25.212,28	25.212,28	0,00	50.42
Falta de Recolh do ICMS	01/05/2011	31/05/2011	24.113,71	24.113,71	0,00	48.22
Falta de Recolh do ICMS	01/06/2011	30/06/2011	25.411,25	25.411,25	0,00	50.82
Falta de Recolh do ICMS	01/07/2011	31/07/2011	24.744,92	24.744,92	0,00	49.48

Falta de Recolh do ICMS	01/08/2011	31/08/2011	23.287,38	23.287,38	0,00	46.57
Falta de Recolh do ICMS	01/09/2011	30/09/2011	23.569,06	23.569,06	0,00	47.13
Falta de Recolh do ICMS	01/10/2011	31/10/2011	24.852,17	24.852,17	0,00	49.70
Falta de Recolh do ICMS	01/11/2011	30/11/2011	25.791,06	25.791,06	0,00	51.58
Falta de Recolh do ICMS	01/12/2011	31/12/2011	432.153,10	432.153,10	0,00	864.3
Falta de Recolh do ICMS	01/01/2012	31/01/2012	27.282,31	27.282,31	0,00	54.56
Falta de Recolh do ICMS	01/02/2012	28/12/2012	25.921,74	25.921,74	0,00	51.84
Falta de Recolh do ICMS	01/03/2012	31/03/2012	23.874,07	23.874,07	0,00	47.74
Falta de Recolh do ICMS	01/04/2012	30/04/2012	24.675,92	24.675,92	0,00	49.35
Falta de Recolh do ICMS	01/05/2012	31/05/2012	941,31	941,31	0,00	1.882
Falta de Recolh do ICMS	01/06/2012	30/06/2012	23.006,62	23.006,62	0,00	46.01

Falta de Recolh do ICMS	01/07/2012	30/07/2012	8.476,39	8.476,39	0,00	16.95
Falta de Recolh do ICMS	01/08/2012	31/08/2012	13.477,21	13.477,21	0,00	26.95
Falta de Recolh do ICMS	01/09/2012	30/09/2012	16.984,91	16.984,91	0,00	33.96
Falta de Recolh do ICMS	01/10/2012	31/10/2012	7.969,28	7.969,28	0,00	15.93
Falta de Recolh do ICMS	01/11/2012	30/11/2012	25.421,01	25.421,01	0,00	50.84
Falta de Recolh do ICMS	01/12/2012	31/12/2012	395.021,95	395.021,95	0,00	395.0
Ind isentas oper/prest tributadas	01/01/2010	31/01/2010	681.122,11	510.841,58	0,00	1.191
Ind isentas oper/prest tributadas	01/02/2010	28/2/2010	647.830,46	485.872,85	0,00	1.133
Ind isentas oper/prest tributadas	01/03/2010	31/03/2010	639.632,59	479.724,44	0,00	1.119
Ind isentas oper/prest tributadas	01/04/2010	30/04/2010	629.073,86	471.805,40	0,00	1.100
Ind isentas	01/05/2010	31/05/2010	9.109,16	6.831,87	0,00	15.94

oper/prest tributadas						
Ind isentas oper/prest tributadas	01/06/2010	30/06/2010	6.768,59	5.076,44	0,00	11.84
Ind isentas oper/prest tributadas	01/07/2010	31/07/2010	8.464,46	6.348,34	0,00	14.81
Ind isentas oper/prest tributadas	01/08/2010	31/08/2010	21.376,03	16.032,02	0,00	37.40
Ind isentas oper/prest tributadas	01/09/2010	30/09/2010	28.706,34	21.529,76	0,00	50.23
Ind isentas oper/prest tributadas	01/10/2010	31/10/2010	28.313,81	21.235,36	0,00	49.54
Ind isentas oper/prest tributadas	01/11/2010	30/11/2010	3.177,47	2.383,10	0,00	5.560
Ind isentas oper/prest tributadas	01/12/2010	31/12/2010	6.569,91	4.927,43	0,00	11.49
Ind isentas oper/prest tributadas	01/01/2011	31/01/2011	3.731,18	2.798,39	0,00	6.529
Ind isentas oper/prest tributadas	01/02/2011	28/02/2011	6.458,12	4.843,59	0,00	11.30
Ind isentas oper/prest tributadas	01/03/2011	31/03/2011	6.942,02	5.206,52	0,00	12.14

Ind isentas oper/prest tributadas	01/04/2011	30/04/2011	9.181,59	6.886,19	0,00	16.06
Ind isentas oper/prest tributadas	01/05/2011	31/05/2011	4.099,40	3.074,55	0,00	7.173
Ind isentas oper/prest tributadas	jul/11	31/07/2011	9.035,57	6.776,68	0,00	15.81
Ind isentas oper/prest tributadas	ago/11	31/08/2011	10.389,31	7.791,98	0,00	18.18
Ind isentas oper/prest tributadas	set/11	30/09/2011	10.059,34	7.544,51	0,00	17.60
Ind isentas oper/prest tributadas	out/11	31/10/2011	7.886,39	5.914,79	0,00	13.80
Ind isentas oper/prest tributadas	nov/11	30/11/2011	7.516,15	5.637,11	0,00	13.15
Ind isentas oper/prest tributadas	dez/11	31/12/2011	7.309,63	5.482,22	0,00	12.79
Ind isentas oper/prest tributadas	jan/12	31/01/2012	7.969,07	5.976,80	0,00	16.93
Ind isentas oper/prest tributadas	fev/12	28/02/2012	7.151,42	5.363,57	0,00	15.19
Ind isentas oper/prest tributadas	mar/12	31/03/2012	10.315,96	7.736,97	0,00	21.92

Ind isentas oper/prest tributadas	abr/12	30/04/2012	13.113,48	9.835,11	0,00	27.86
Ind isentas oper/prest tributadas	mai/12	31/05/2012	8.485,85	6.364,39	0,00	18.03
Ind isentas oper/prest tributadas	jun/12	30/06/2012	8.131,69	6.098,77	0,00	17.27
Ind isentas oper/prest tributadas	jul/12	31/07/2012	10.323,93	7.742,95	0,00	21.93
Ind isentas oper/prest tributadas	ago/12	30/8/2012	8.772,08	6.579,06	0,00	18.64
Ind isentas oper/prest tributadas	set/12	30/09/2012	6.142,04	4.606,53	0,00	13.05
Ind isentas oper/prest tributadas	out/12	31/10/2012	8.388,94	6.291,71	0,00	17.82
Ind isentas oper/prest tributadas	nov/12	30/11/2012	9.455,77	7.091,83	0,00	20.09
Ind isentas oper/prest tributadas	dez/12	31/12/2012	9.817,83	7.363,37	0,00	20.86
Vendas sem emissão doc fiscal	jan/10	31/10/2010	7.891.644,21	7.891.644,21	0,00	15.78
Totais			12.961.334,21	12.235.485,98		25.19

Diante do exposto,

VOTO pelo recebimento do **RECURSO VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu **PARCIAL PROVIMENTO**, para reformar a sentença exarada na instância monocrática, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.00002197/2014**, de fls. 3 a 8, lavrado em 24/11/2014, contra a empresa **BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.125.591-4, devidamente qualificada nos autos, e declarar como devido o crédito tributário no montante de **R\$ 25.196.820,19**, sendo R\$ 12.961.334,21 de ICMS, por infração aos artigos 78, I, II e III, 72, § 1º, II, 74 c/c o art. 75, § 1º, c/c o art. 106, além dos arts. 391, § 6 e 82, I, 52, 54, § 2º, I e II, arts. 2º, 3º e 60, I, “b” e III, “d” e I, arts. 158, I e 160, I, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de **R\$ 12.235.485,98**, 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.

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o valor de R\$ 1.088.772,48 correspondente à multa de recidiva, pelas razões acima expendidas.

Observe-se a existência e pagamentos relacionados ao auto infracional, consoante informação no sistema ATF, desta Secretaria de Estado da Receita.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 9 de setembro de 2016.

MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA
Conselheira Relatora