



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

PROCESSO Nº1863602014-0

TRIBUNAL PLENO DE JULGAMENTO

1ªRecorrente:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS GEJUP

1ªRecorrida:BOMPREÇO SUMPERMERCADOS DO NE LTDA.

2ªRecorrente:BOMPREÇO SUMPERMERCADOS DO NE LTDA.

2ªRecorrida GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS GEJUP

Repartição Preparadora:CENTRAL DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SER DA GERÊNCIA REGIONAL DA 3ª REGIÃO

Autuante(s):MARCELO CRUZ DE LIRA

Relator:CONS.º ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO

NULIDADE. NÃO CONFIGURADA. MINUDENTE DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO IMPUTADA. GARANTIDOS A AMPLA DEFESA, O CONTRADITÓRIO E O DEVIDO PROCESSO LEGAL. CRÉDITO FISCAL DE ICMS NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. APROVEITAMENTO. ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ATIVIDADES DE PANIFICAÇÃO E CONGELAMENTO DE ALIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO FISCAL NA AQUISIÇÃO DE ATIVO FIXO. INOBSERVÂNCIA DOS COEFICIENTE ESTABELECIDOS EM LEGISLAÇÃO. CRÉDITO FISCAL NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ISENTAS E SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VEDAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. INDICAR COMO ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS MERCADORIAS SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. REDUÇÃO DO MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO A RECOLHER. VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. APLICÁVEL. REINCIDÊNCIA INFRACIONAL. NÃO CARACTERIZADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Em regra, não se configura nulidade quando se constata que o contribuinte exerceu, em toda sua plenitude, o direito à ampla defesa e ao contraditório, demonstrando-se o respeito ao devido processo legal.

Não gera direito ao crédito de ICMS as aquisições de energia elétrica de estabelecimentos comerciais, inclusive às referentes ao processo de panificação e congelamento, em conformidade com jurisprudência pátria. Assim como também é vedado o direito ao crédito de ICMS para fins de compensação do imposto nas aquisições de mercadorias sujeitas à isenção e à substituição tributária.

Indicar como isentas ou não tributadas mercadorias sujeitas à incidência do imposto resulta na redução, indevida, do montante do ICMS devido a recolher, em grave afronta à legislação estadual vigente, passível de autuação e levantamento do crédito tributário cabido.

O Levantamento Quantitativo é técnica autorizada em lei para levantar diferença tributável passível de detecção de tributo omitido, sendo obrigatória a lavratura de auto de infração para constituição do crédito tributário devido. Deve ser excluído o crédito tributário referente ao levantamento quantitativo quanto às mercadorias que não são objeto de mercancia por parte do autuado.

Não se constitui reincidência a prática de infração em momento anterior àquele eleito pela legislação como termo inicial da contagem do prazo quinquenal de verificação da conduta supostamente

reincidente.

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

A C O R D A M os membros do Tribunal Pleno de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e voluntário, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo desprovimento do primeiro e pelo provimento parcial do segundo, alterando, quanto aos valores, a sentença prolatada na primeira instância, que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002411/2014-80, lavrado em 14/12/2014, em desfavor da empresa BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA, inscrição estadual nº 16.067.310-0, devidamente qualificada nos autos, impondo o ônus decorrente desta ação fiscal, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de R\$ 2.789.377,93 (dois milhões, setecentos e oitenta e nove mil, trezentos e setenta e sete reais e noventa e três centavos), sendo R\$ 1.463.832,36 (hum milhão, quatrocentos e sessenta e três mil, oitocentos e trinta e dois reais e trinta e seis centavos), referentes ao ICMS, por infringência o art. 106, além dos arts. 106, c/c, Art. 52, Art. 54, e §2º, I e II, e arts. 2º e 3º e art. 60, I, "b" e III, "d" e, I, e arts. 158, I, e 160, I, todos do RICMS/PB, aprov. p/Dec.18.930/97, e mais R\$ 1.325.545,57 (hum milhão, trezentos e vinte e cinco mil, quinhentos e quarenta e cinco reais e cinquenta e sete centavos), relativos à multa prevista no 82, incisos IV e V, alíneas "a" e "h", todos da Lei 6.379/96, alterada pela Lei 10.008/2013.

Ao tempo em que mantém cancelado, pelos motivos já expostos, o crédito tributário no valor de R\$ 207.430,38 (duzentos e sete mil, quatrocentos e trinta reais e trinta e oito centavos), relativos à multa por reincidência aplicada, além de excluir, em adição, o crédito tributário no valor de R\$ 64.332,18 (sessenta e quatro mil, trezentos e trinta e dois reais e dezoito centavos), sendo R\$ 32.166,09 (trinta e dois mil, cento e sessenta e seis reais e nove centavos), de ICMS, e mais igual valor, relativo à multa aplicada para a acusação de vendas sem emissão de documentação fiscal.

P.R.I

Tribunal pleno de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 26 de abril de 2019.

ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO
Conselheiro Relator

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal pleno de Julgamento, CHRISTIAN VILAR QUEIROZ (SUPLENTE), MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA, MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS, DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES, GILVIA DANTAS MACEDO e SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

RACHEL LUCENA TRINDADE
Assessora Jurídica

#

RELATÓRIO

Neste colegiado examina-se o recurso voluntário e hierárquico, nos moldes dos artigos 77 e 80 da Lei nº 10.094/2013, diante da decisão monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002411/2014-80, lavrado em 14/12/2014, (fls. 3-8), no qual constam as seguintes infrações fiscais:

1. “FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL – Falta de recolhimento do imposto estadual.”

“NOTA EXPLICATIVA – TAL IRREGULARIDADE EVIDENCIOU-SE PELO FATO DE O CONTRIBUINTE EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA PERTINENTE UTILIZOUSE INDEVIDAMENTE DE CREDITOS FISCAIS NAS SITUAÇÕES ABAIXO: 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 A APURAÇÃO DO IMPOSTO EM CADA PERÍODO.

ART. 78, I, II E III, DO RICMS/PB, APROV. PELO DEC. 18.930/97 ART. 82, V, "H", DA LEI N.6.379/96 100,00 %

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, APROV.P/DEC. N.18.930/97 ART. 82, V, "H", DA LEI N.6.379/96 100,00 %

OPERAÇÃO SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA: 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. 18.930/97

ART. 82, V, "H", DA LEI N.6.379/96 100,00 %

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, APROVADO PELO DEC. N 18.930/97 - ART. 82, V, "H", DA LEI N. 6.379/96 : 100% SEGUEM PLANILHAS EXPLICATIVAS EM MIDIA DIGITAL QUE SÃO PARTES INTEGRANTES DESTE AUTO DE INFRAÇÃO”

2. “INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS, OPERAÇÕES /MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito do ICMS nos livros próprios, em virtude de ter indicado nos documentos fiscais operações com mercadorias tributáveis ou prestações de serviços, como sendo isentas de ICMS.”

“NOTA EXPLICATIVA – INDICAR NAS VENDAS COMO ISENTAS AS MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO.SEGUEM PLANILHAS EXPLICATIVAS EM MIDIA DIGITAL QUE SÃO PARTES INTEGRANTES DESTE AUTO DE INFRAÇÃO”

3. “VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter vendido mercadorias tributáveis sem a emissão de documentação fiscal, detectado mediante Levantamento Quantitativo.”

NOTA EXPLICATIVA – FOI REALIZADO O LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS - PERÍODO DE 2010- ONDE FOI DETECTADO VENDA DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS SEM A EMISSAO DE DOCUMENTO FISCAL.SEGUEM PLANILHAS EXPLICATIVAS EM MIDIA DIGITAL QUE SÃO PARTES INTEGRANTES DESTE AUTO DE INFRAÇÃO”

Foram dados como infringidos o art. 106, além dos arts. 106, c/c, Art. 52, Art. 54, e §2º, I e II, e arts. 2º e 3º e art. 60, I, "b" e III, "d" e, I, e arts. 158, I, e 160, I, todos do RICMS/PB, aprov. p/Dec.18.930/97. O crédito tributário proposto foi de R\$ 3.061.140,49 (três milhões, sessenta e um mil, cento e quarenta reais e quarenta e nove centavos), sendo R\$ 1.495.998,45 (hum milhão, quatrocentos e noventa e cinco mil, novecentos e noventa e oito reais e quarenta e cinco centavos), referentes ao ICMS devido, mais R\$ 1.357.711,66 (hum milhão, trezentos e cinquenta e sete mil, setecentos e onze reais e sessenta e seis centavos), de multa por infração, cuja previsão legal está disposta no artigo 82, incisos IV e V, alíneas “a” e “h”, todos da Lei 6.379/96.

Regularmente cientificado do auto de Infração na forma pessoal em 19/12/2014 (fl. 8), a empresa autuada apresentou reclamação em 15/1/2015 (fl. 16-48), na qual se insurge contra os termos da autuação com base nas seguintes argumentações:

- que é nulo por ocorrência de vícios, já que não foi demonstrada a real ocorrência da infração de indicar como isentas do ICMS operações com mercadorias sujeitas à incidência do tributo, em função, também de que indicar apenas do número da nota fiscal e o valor do ICMS supostamente devido não são suficientes para conferir certeza e liquidez do crédito tributário, com plena ocorrência do cerceamento do direito de defesa;

- que é legítimo o crédito de ICMS referente à industrialização de produtos objetos de comercialização posterior, a exemplo da padaria, conforme atesta laudo técnico;

- que, para a acusação de omissão de saídas, apurada a partir do levantamento quantitativo, a fiscalização deixou de considerar a totalidade das operações de saídas realizadas pela autuada durante os exercícios fiscalizados, afirmando existirem inconsistências nos dados levantados na auditoria;

- que a fiscalização deixou de considerar a existência de compras em atacado e cuja revenda foi realizada em unidade, já que um mesmo produto é movimentado em diversos códigos, as perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição, que ocorrem no setor varejista de supermercados, conforme relatório da ABRAS;

- que há necessidade de perícia técnica;

- que a multa aplicada tem caráter confiscatório, se reportando ao artigo 112, do CTN, para o caso de dúvida, seja aplicada a legislação mais favorável ao contribuinte;

-

Assim, pede que seja dado provimento à impugnação, para que seja decretada a nulidade/improcedência do auto de infração e, no caso de não acolhimento dos pedidos, que seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em observância ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Com anotação de ocorrência de antecedentes fiscais (fl. 79), os autos foram remetidos à GEJUP, com distribuição à Julgadora Rosely Tavares de Arruda que exarou sentença considerando o auto de infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, conforme ementa abaixo:

PRELIMINARES REJEITADAS. NULIDADE NÃO CONFIGURADA. PEÇA ACUSATÓRIA OS

DITAMES DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DIVERSAS ACUSAÇÕES. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. ACUSAÇÕES MANTIDAS. AUSÊNCIA DE CONTRAPROVAS QUE PUDESSEM FAZER AFASTAR AS ACUSAÇÕES INSERTAS NA INICIAL. INEXISTÊNCIA DE MULTA CONFISCATÓRIA. REINCIDÊNCIA NÃO CONFIGURADA.

A lavratura do auto de infração em questão foi procedida consoante as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade de que tratam os artigos 14 a 17 da Lei n.º 10.094/13, estando a infração e o sujeito passivo bem determinados, tendo sido atendido também todos os requisitos formais.

Desnecessário o retorno dos autos para diligências diante dos elementos probantes inseridos nos autos com evidente conhecimento dos fatos apurados e rebatidos pela autuada acerca das infrações constatadas.

O aproveitamento de créditos fiscais referentes às aquisições da empresa deve obedecer aos parâmetros exigidos na legislação do ICMS. Em decisão, o STJ considerou ilegítima a apropriação dos créditos fiscais oriundos das aquisições de energia elétrica, não havendo a caracterização de processo de industrialização no âmbito dos supermercados, vedando-se o aproveitamento destes créditos.

Reconhecimento, pela autuada, não havendo contencioso, para as irregularidades quanto à falta de recolhimento do imposto estadual em decorrência da utilização indevida de créditos fiscais nas seguintes operações: ativo fixo (aproveitamento do crédito fiscal em montante superior ao devido), substituição tributária (aproveitamento de crédito em operação cuja fase de tributação já estava encerrada), mercadorias tributadas como isentas (aproveitamento dos créditos oriundos de operações não tributadas).

Constatada a legitimidade da exigência fiscal quanto à acusação de indicar como isentas do ICSM operações com mercadorias sujeitas ao imposto estadual.

Constatação de venda de mercadorias sem emissão e notas fiscais no período auditado, conforme Levantamento Quantitativo de Mercadorias.

Verificada a legalidade da penalidade fiscal. Os fiscais autuantes aplicaram as multas conforme as disposições contidas na legislação tributária de regência.

Reincidência não configurada. Necessidade de afastar a aplicação da multa recidiva, fazendo sucumbir parte dos créditos tributários insertos.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificado da decisão de primeira instância administrativa através de Aviso de Recebimento (fl. 106), em 20/11/2017, o autuado apresentou recurso voluntário (fls. 110-132) ao Conselho de Recursos Fiscais, em 19/12/2017 (fls. 109), se insurgindo contra os termos da sentença monocrática com base nos seguintes argumentos:

- que o auto de infração é nulo em função da não apresentação da ordem de serviço, termo de início

de fiscalização e de todos os termos referentes ao procedimento fiscalizatório, com todas as consequências a infirmar a referida nulidade e pela ausência de demonstração da conclusão da fiscalização no prazo legal, além da não apresentação do termo de encerramento de fiscalização;

- que o auto de infração é nulo também por não ter apresentado prova do cumprimento dos prazos legais para encerramento da fiscalização;

- que não houve comprovação da infração, quanto à acusação de indicar como isentas mercadorias tributadas com o imposto, por não ter indicado a mercadoria e o embasamento legal para sua tributação;

- que os créditos fiscais referentes à energia elétrica são possíveis de apropriação porque a recorrente industrializa produtos de padaria, além da seção de frios, mesmo porque a legislação não faz distinção entre as diferentes naturezas dos estabelecimentos, exigindo apenas que a energia seja consumida no processo industrial;

- que as mercadorias são adquiridas em atacado e a revenda ocorre em diferentes unidades ou a retalho (quilo, garrafa, lata, etc), além de considerar quantidades inverossímeis a título de estoque, o que termina contaminando a qualidade da fiscalização no que tange ao levantamento quantitativo de mercadorias;

- que no levantamento quantitativo de mercadorias, a fiscalização inclui produtos que não são da mercancia natural do recorrente, a exemplo de “pallets”;

- que a fiscalização deixou de considerar as perdas normais do exercício da atividade do recorrente;

- que a multa de 100% aplicada é desarrazoada, seja pela ausência de comprovação da infração, seja pela exorbitância da penalidade aplicada em despreço ao princípio do não-confisco;

- que, na dúvida a respeito da interpretação da norma jurídica, se aplique aquela mais favorável ao contribuinte.

- Por fim, requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência integral da exigência fiscal, sucessivamente reduzida ou afastada a multa aplicada, a interpretação mais favorável ao contribuinte a respeito da legislação tributária e a produção, por todos os meios

admitidos em direito, de provas, inclusive perícia técnica.

Na sequência, remetidos os autos a esta Casa, com distribuição a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, o recurso voluntário será objeto de apreciação e julgamento.

Este é o relatório.

VOTO

Trata-se de recurso voluntário e hierárquico, nos moldes do que dispõe os artigos 77 e 80 da Lei n.º 10.094/13, interposto contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00002411/2014-80 lavrado em 14/12/2014 (fl. 3-8) em desfavor do contribuinte BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NE LTDA., inscrito no CCIMCS sob o n.º 16.067.310-0, devidamente qualificado nos autos.

Reconhecemos, preambularmente, como tempestivo, o recurso interposto pelo contribuinte, já que apresentado dentro do prazo legal estabelecido pelo art. 77 da Lei n.º 10.094/2013.

A) DA NULIDADE

Em primeira análise, cabe observar que o lançamento fiscal observou, de forma rigorosa, as disposições do art. 142 do CTN, não importando, por isso, qualquer pretensão de nulidade referente às hipóteses elencadas nos arts. 14, 16 e 17 da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT), em conformidade com o que prescreve os referidos diplomas, assim como alegou o reclamante a respeito dos requisitos de validade do auto de infração.

É por isso que o duplo grau de jurisdição administrativo, como controle da legalidade que é, exerce essa função: a de resguardar estreita relação com esse princípio tão caro a ele, não sendo necessária, portanto, de acordo com as provas inseridas neste processo, qualquer consideração a respeito de imputação genérica, não merecendo, assim, acolhida as considerações do contribuinte a respeito da nulidade.

Em primeira análise, deve-se ter em mente que a emissão da Ordem de Serviço para fiscalização é ato administrativo de competência exclusiva da autoridade fazendária, nessa não incidindo qualquer pretensão de interesse que diga respeito ao contribuinte. Resumindo: isso é assunto que não lhe interessa.

A ordem de serviço existe para que os órgãos de gerenciamento da Secretaria de Estado da Receita estabeleçam uma programação e organização da atividade de fiscalização de empresas e de trânsito no Estado. E, diga-se de passagem, que sua emissão não compete nem mesmo ao fiscal autuante. Ele quem é designado para proceder ao processo de fiscalização daquele contribuinte escolhido para ser auditado. E isso tem um objetivo muito específico: o controle da atividade de fiscalização dos contribuintes dos tributos de competência estadual na Paraíba, o que não inclui quaisquer das prerrogativas inerentes aos contribuintes inscritos no cadastro do ICMS na Paraíba.

É certo que o contribuinte precisa ser comunicado de que um auditor foi destacado para analisar toda sua documentação fiscal e contábil – se for o caso -, como forma de observar as disposições atinentes ao princípio da oficialidade que rege o processo administrativo tributário, assim como também apregoa o artigo 642 do RICMS/PB:

Art. 642. A fiscalização lavrará termo destinado a documentar o dia e a hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

§ 1º Para efeitos do disposto no “caput”, deverão, também, ser observadas as disposições contidas no art. 37 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

§ 2º Não exclui a espontaneidade a expedição de ofício ou notificação para regularização da situação fiscal do contribuinte, desde que integralmente atendida a solicitação no prazo de 10 (dez) dias. (g.n.)

Do § 2º do artigo destacado, depreende-se que, assim como o termo de início de fiscalização, a notificação é documento suficiente para cientificar o contribuinte de alguma irregularidade supostamente existente e que demanda sua regularização, em estreita observância ao que apregoa o artigo 196 do CTN, dando conta, inclusive, do início da ação fiscal. Assim, foi pragmático o auditor fazendário ao emitir o Termo de Início de Fiscalização, como consequência obrigatória da emissão da Ordem de Serviço Normal, para que o tivesse ciência do início do procedimento de fiscalização do seu estabelecimento comercial.

Assim, é possível observar, dos registros do Sistema ATF da Secretaria de Estado da Receita, que o contribuinte foi cientificado 19/8/2014, conforme anotação no ambiente eletrônico. A aposição do referido documento não se depreende como obrigatório, formalidade que não observada, não caracteriza qualquer pretensão de nulidade, que se afasta quando o contribuinte tem plena ciência do início da fiscalização.

Tanto é assim, que, ciente dos resultados da fiscalização, com a ciência também do auto de infração, exerceu, em toda plenitude, seu direito inarredável à ampla defesa e ao contraditório, razão pela qual também não merece guarida o acolhimento a tais argumentações.

Também é elucidativo o artigo 37 da Lei n.º 10.094/13 ao se referir ao início do procedimento de fiscalização, a partir do qual estará autorizada, a autoridade fazendária, a manusear livros e documentos relativos à movimentação de mercadorias ou prestações de serviço que digam respeito aos impostos estaduais:

Art. 37. Considerar-se-á iniciado o procedimento fiscal para apuração das infrações à legislação tributária:

I - com a lavratura do termo de início de fiscalização;

II - com a lavratura do termo de apreensão de mercadorias e documentos fiscais ou de intimação para sua apresentação;

III - com a lavratura de Auto de Infração ou de Representação Fiscal, inclusive na modalidade eletrônica;

IV - com qualquer outro ato escrito por auditor fiscal, próprio de sua atividade funcional específica, a partir de quando o fiscalizado for cientificado. (g.n.)

Por isso, da notificação se depreende a matéria relativa à suposta irregularidade, a pessoa do suposto infrator e demais requisitos que se colocam à disposição do contribuinte para que exerça, em toda a plenitude, seu direito de se contrapor à acusação, e, como já dito, foi oportunidade abraçada pelo contribuinte ao exercer o direito ao contraditório nas duas instâncias de julgamento das cortes administrativas da Secretaria de Estado da Receita.

Com relação à cópia da ação fiscal, não merecerá maiores incursões gramaticais, já que, como é sabido, o contribuinte tem acesso livre, amplo e irrestrito aos termos que alimentam o processo administrativo tributário, podendo, inclusive, requerer cópias de quaisquer documentos anexados pela fiscalização. Por isso mesmo, designado pela OSS referida, o fiscal atuante estava, em seus desígnios, absolutamente investido na função de auditor e apto a exercer a fiscalização que resultou no ora combatido auto de infração.

Esclareça-se também, para que não haja qualquer interpretação desfigurada do artigo 196, especialmente do seu parágrafo único, de que a expressão “sempre que possível” nos conduz à conclusão que a lavratura em livros fiscais não é obrigatória, razão pela qual não incidirá a nulidade suscitada.

Portanto, não deve ser motivo de apreciação a argumentação de que o auditor fiscal não apresentou a respectiva ordem de serviço, insinuação que recai até mesmo sobre sua existência. Disso não se trata. Se o contribuinte tivesse tido o cuidado de analisar de forma percuciente o auto de infração, chegaria ao ponto de enxergar o campo destinado à sua apresentação: Ordem de Serviço Simplificada (OSS) de n.º 93300008.12.00009323/2014-60, cuja cópia, inclusive, está devidamente anexada ao processo (fls. 9-11).

Em outro ponto, ao se referir ao prazo de encerramento das atividades de fiscalização, discorreu o contribuinte sobre prerrogativas que a ele não se dirige. Ora, os prazos, além de ser daqueles que se consideram impróprios, dada a própria natureza da atividade de fiscalização, na qual a circunstância do caso concreto será fundamental para avaliar em qual tempo deve se concluir, não é assunto que a ele interesse, já que o não cumprimento, no prazo aventado, será contexto a influir na relação de emprego entre o Estado da Paraíba e a autoridade fazendária, tão somente, configurando, na pior das hipóteses em casos de responsabilidade funcional.

Por isso que, em condições *coeteris paribus*, nenhum auditor, cômico de suas atribuições e de suas limitações legais, poderia adentrar a qualquer estabelecimento de contribuinte, exceto nos casos de flagrante delito, sem que a ele se destinasse alguma ordem de serviço autorizativa do trabalho de auditoria.

Sendo uma Ordem de Serviço Normal, assunto que, não é demais repisar, diz respeito apenas à relação obrigacional de emprego entre o auditor fazendário e o Estado da Paraíba, o que exclui qualquer consideração do interesse do contribuinte, é de emissão obrigatória o respectivo Termo de Início de Fiscalização, tomando ciência do contribuinte do prelúdio do procedimento fiscalizatório.

A Ordem de Serviço, entretanto, por ser documento com natureza *interna corporis*, não cabe qualquer interferência do contribuinte, quiçá a exigência de ser apresentado no momento do início, ou durante, a fiscalização. Na verdade, o contribuinte deve ser notificado dessa fiscalização. E isso foi suprido pela apresentação do Termo de Início de Fiscalização.

No mesmo diapasão, e pelos mesmos motivos, também não cabe arguição a respeito da não apresentação de termo de encerramento. Malgrado a emissão da Ordem de Serviço Normal importar na emissão do termo de encerramento, é documento que é afeito às questões próprias do regimento interno, a regular a atividade de fiscalização e, portanto, de interesse próprio da Fazenda estadual e dos seus servidores, tão somente, motivo pelo qual não está obrigado a apresentá-lo ao contribuinte.

B) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL (IRREGULARIDADES NO CREDIMENTO FISCAL)

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 acostados ao processo em mídia digital (CD-Rom), à fl. 14 do processo.

É consagrada na Constituição Federal de 1988, 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, evitando o declarado efeito cascata da exação, evitando a oneração excessiva do preço final do produto a consumidor.

A sistemática evita que haja 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 recorrente argumenta que o crédito tomado, relativo às aquisições de energia elétrica, é crédito que se forma a partir da compra 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;

Nesse diapasão, e com base num determinado de um Laudo Técnico, fornecido pela empresa EMS PLANEJAMENTO EMPRESARIAL LTDA. (mídia DVD juntada à fl. 78), onde é apresentado um índice de aproveitamento de energia elétrica no setor industrial, nas porcentagens que lá – no laudo – demonstra, esperando obter tratamento igualitário ao da atividade industrial que permite o aproveitamento dos créditos advindos de aquisição de energia elétrica, quando utilizados no processo produtivo.

Ab initio, não se pode classificar como adequada a tentativa de obter tratamento isonômico para a atividade de conservação de alimentos, feita em câmaras frigoríficas e similares, nos moldes do tratamento dado ao processo industrial, pois aí não se verifica qualquer transformação, no que se refere ao direito ao crédito de ICMS nas operações de aquisição de insumos.

Deve-se, assim, considerar, sem claudicar, que não configura qualquer atividade industrial para fruição do benefício previsto na legislação, constituindo-se 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.

Dessa forma, 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 da autuada não são considerados como processo de industrialização.

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

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

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

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

[...]

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

A conjuntura que alberga o suposto “processo de industrialização” da recorrente, no que diz respeito à padaria e 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 os votos dos relatores nos REsp 1117139/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/02/2010 e AgRg no REsp 1143495/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/04/2010, DJe 29/04/2010, de cujo texto extraio excertos:

A) REsp 1117139/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe

18/02/2010

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO ESTABELECIMENTO COMERCIAL (SUPERMERCADO). ATIVIDADES DE PANIFICAÇÃO E CONGELAMENTO DE ALIMENTOS. ARTIGO 33, II, "B", DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. ARTIGO 46, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. DECRETO 4.544/2002 (REGULAMENTO DO IPI). PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.

1. As atividades de panificação e de congelamento de produtos perecíveis por supermercado não configuram processo de industrialização de alimentos, por força das normas previstas no Regulamento do IPI (Decreto 4.544/2002), razão pela qual inexistente direito ao creditamento do ICMS pago na entrada da energia elétrica consumida no estabelecimento comercial.

18. Consequentemente, a atividade de panificação, desenvolvida pelo supermercado, não se afigura como "processo de industrialização", à luz do disposto no artigo 46, do CTN, em virtude da exceção prevista no artigo 5º, inciso I, alínea "a", do Decreto 4.544/2002, que se apresenta como legislação tributária hígida.

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".**

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

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."

Nessa mesma linha, trilhou a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, aos 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.

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;”

Ora, assim como é devida a glosa do crédito referente ao creditamento referente a energia elétrica, fica claro também que o creditamento referente ao ativo fixo, mesmo que não tenha se pronunciado a respeito da acusação, deve obedecer a proporcionalidade estabelecida na legislação em vigor, o decreto n.º 18.930/97, na proporção de apuração de 1/48 avos sobre o coeficiente de creditamento, o que não observou.

Relativo à crédito de mercadorias isentas ou sujeitas à substituição tributária, há pouco a comentar, em função de que, no primeiro caso, não gera direito a crédito fiscal mercadorias submetidas ao instituto de isenção, já que não carregam no preço a carga tributária exigida na operação anterior. Do mesmo jeito que em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária, cuja fase de tributação se encerra, em regra, por ocasião da remessa do fornecedor industrial/atacadista para os revendedores no Estado, não gerando, portanto, direito ao crédito.

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

C) INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇO SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL

No caso de indicar como isentas as mercadorias sujeitas à incidência do ICMS, é possível perceber uma clara infringência à legislação estadual, conduzindo-se em direção à redução ou falta de recolhimento do imposto devido, o que é manifestamente vedado. No caso em litígio, o contribuinte deu tratamento tributário errôneo ao conceder unilateralmente a isenção, o que só a lei pode fazer, a produtos cuja legislação elege como tributáveis.

Nesse diapasão, solicitando a nulidade/improcedência do auto de infração, sob a perspectiva de argumentar erro na elaboração da planilha por parte da fiscalização, já que, segundo o contribuinte, elas foram identificadas equivocadamente, de forma genérica. Sob esse argumento, não deve prosperar as razões do contribuinte, já que deve demonstrar, para além dos argumentos, de forma a estabelecer a verdade dos fatos.

Para não perder a perspectiva da procedência do feito fiscal, frise-se que a referida planilha foi elaborada com base nos próprios registros mantidos pelo contribuinte no Sistema SPED, razão pela qual deve merecer fé de ofício. É a própria EFD que 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 direto e imediatamente certos bens, atos ou situações e só indireta e mediadamente 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.

Dessa forma, diante de todo o corpo probatório anexo aos autos é de imprescindível obrigatoriedade, declarar a procedência do auto de infração, já que demonstrada que foi a infração à legislação em vigor.

D) VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS (LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS DE 2010)

Como se sabe, o levantamento quantitativo de mercadorias é um procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado.

Desta feita, constatada a ocorrência, de que as disponibilidades, expressadas pelas compras do contribuinte, no período considerado, mais o estoque inicial do período, foram superiores às vendas realizadas mais o estoque existente, no final do período, comprova-se a ocorrência de vendas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, em desrespeito aos artigos 158, I, e 160, I, do RICMS-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.

No caso em exame, a empresa foi autuada, nos exercícios de 2010, por Vendas sem Emissão de Documentação Fiscal, conforme demonstrativo constante de mídia digital (CD).

A recorrente vem aos autos argumentando sobre 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).

Por isso, vaticina que a auditoria não considerou o fato de que os produtos comestíveis, em geral, são adquiridos em peças que depois retalhadas para a revenda, havendo, portanto, o desmembramento em subprodutos com atribuição de código distinto. E que também não foram consideradas as perdas normais no processo de armazenamento, expedição e distribuição dos produtos comercializados.

Ora, tais argumentações não encontram espaço para prosperar, tendo em vista que os dados coletados decorrem de informações prestadas pelo próprio contribuinte através da sua Escrituração Fiscal Digital - 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.

Neste sentido, 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”.

Diante de tais argumentações, conclui-se 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.

Assim, o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital 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)

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, observou-se que as quantidades de mercadorias disponíveis para a revenda (EI + COMPRAS) superaram as vendas realizadas mais o estoque final (VENDAS + EF), inferindo-se a ocorrência de vendas sem o pagamento do imposto devido.

Ressalte-se, ainda, que não há qualquer vinculação desses produtos a um novo subproduto, objeto

de desmembramento do original. Havendo erro em sua escrituração, ele só faz prova contra o recorrente, jamais contra a Fazenda Pública. Assim é que, se há erro e disso decorre a consequência de tributo a recolher, que o contribuinte faça prova do contrário.

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).

Isto considerando, não subsiste dúvidas quanto à regularidade do procedimento utilizado pela fiscalização, devendo ser mantida a integralidade do feito fiscal no que tange à acusação de vendas sem emissão de documentação fiscal.

Por fim, resta apenas um ponto a ser destacado e, ousando discordar da julgadora monocrática, que diz respeito a mercadorias que não são objeto da mercancia por parte do contribuinte. Neste ponto, é de se reconhecer que os pallets e as caixas plásticas não poderiam estar relacionados num levantamento que se diz quantitativo de mercadorias. Ora, esses itens, conforme o destino de sua utilização não são mercadorias, que são os produtos adquiridos para servirem ao objeto para o qual o contribuinte se constitui: a comercialização de bens.

Por esse motivo, deve ser expurgado o crédito tributário no valor de R\$ 64.332,18 (sessenta e quatro mil, trezentos e trinta e dois reais e dezoito centavos), sendo R\$ 32.166,09 (trinta e dois mil, cento e sessenta e seis reais e nove centavos), de ICMS, e mais igual valor, relativo à multa aplicada, referente ao crédito tributário inicialmente lançado no auto de infração a título de “vendas sem emissão de documentação fiscal”, do exercício de 2010.

Multa Aplicada

No tocante às penalidades aplicadas, a fiscalização, corretamente, cominou o percentual previsto no art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96, conforme as alterações introduzidas pela Lei nº 10.008/2013, como se segue:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

a) aos que deixarem de emitir nota fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais;

Relativamente à pretensão da recorrente, para que seja reduzida a penalidade aplicada, argumentando que é desproporcional e desarrazoada, cabe ressaltar que foge à alçada dos órgãos julgadores a aplicação da equidade, bem com a declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 55, da Lei nº 10.094/2013, abaixo transcrito:

Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - a aplicação de equidade.

Acerca do pedido de benefício da dúvida, assegurado pelo art. 112 do CTN, para que lhe seja aplicado, caso o julgador não esteja convicto da regularidade fiscal, vejo prejudicado tal pleito, diante de que as infrações constituídas pelas autoridades administrativas não deixam dúvidas quanto a sua concreta ocorrência e materialidade, não se adequando às hipóteses contidas na legislação tributária.

Em verdade, os demonstrativos e documentos acostados a este processo, juntamente com os registros fiscais dispostos nas declarações eletrônicas do contribuinte revelam a tipificação da ilicitude fiscal, materializada no Auto de Infração de Estabelecimento, afastando, peremptoriamente, a dúvida, e com isso não há que se cogitar em aplicação do in dubio pro reo.

Por fim diante de aplicação de penalidade de natureza recidiva, é preciso garantir que a fidedignidade da aplicação esteja em consonância com a legislação de vigor, referente ao artigo 39 da Lei n.º 10.094/13. De acordo com o dispositivo, a reincidência se verifica a partir da “prática de nova infração ao mesmo dispositivo legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos contada 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.”

Assim, vê-se que o termo inicial de contagem do prazo se dá, no caso prático, por conta do

pagamento, que se operou em 12/06/2013, referente ao processo 0597072013-5. A partir dessa data, o crédito amealhou o caráter de definitivo, com a conseqüente incidência da extinção do referido crédito. A partir dessa data, dentro de cinco anos, haverá reincidência se outra infração de igual teor for cometida pelo mesmo sujeito passivo.

Sendo os fatos geradores referentes a este processo datados de 2010, fica claro que àquela época não havia reincidência, razão pela qual deve ser afastada do crédito tributário originalmente lançado pela fiscalização e estabelecido o novo contorno do crédito tributário levantado em conformidade com o que decidido em primeira instância.

Dessa forma, fica claro que, para todos os períodos em que houve aplicação de multa recidiva, se deve estornar o crédito tributário respectivo, devendo ser cancelado o crédito no valor de R\$ 207.430,38 (duzentos e sete mil, quatrocentos e trinta reais e trinta e oito centavos), relativo à multa por reincidência.

No caso de vendas sem emissão de documentação fiscal, deve ser cancelado o crédito tributário no montante já exposto, sendo certo que o valor devido para essa acusação é aquele que está demonstrado na planilha a seguir:

Por todo o exposto,

V O T O - pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e voluntário, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo desprovemento do primeiro e pelo provimento parcial do segundo, alterando, quanto aos valores, a sentença prolatada na primeira instância, que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002411/2014-80, lavrado em 14/12/2014, em desfavor da empresa BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA, inscrição estadual nº 16.067.310-0, devidamente qualificada nos autos, impondo o ônus decorrente desta ação fiscal, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor de R\$ 2.789.377,93 (dois milhões, setecentos e oitenta e nove mil, trezentos e setenta e sete reais e noventa e três centavos), sendo R\$ 1.463.832,36 (hum milhão, quatrocentos e sessenta e três mil, oitocentos e trinta e dois reais e trinta e seis centavos), referentes ao ICMS, por infringência o art. 106, além dos arts. 106, c/c, Art. 52, Art. 54, e §2º, I e II, e arts. 2º e 3º e art. 60, I, "b" e III, "d" e, I, e arts. 158, I, e 160, I, todos do RICMS/PB, aprov. p/Dec.18.930/97, e mais R\$ 1.325.545,57 (hum milhão, trezentos e vinte e cinco mil, quinhentos e quarenta e cinco reais e cinquenta e sete centavos), relativos à multa prevista no 82, incisos IV e V, alíneas "a" e "h", todos da Lei 6.379/96, alterada pela Lei 10.008/2013.

Ao tempo em que mantenho cancelado, pelos motivos já expostos, o crédito tributário no valor de R\$ 207.430,38 (duzentos e sete mil, quatrocentos e trinta reais e trinta e oito centavos), relativos à multa por reincidência aplicada, além de excluir, em adição, o crédito tributário no valor de R\$ 64.332,18 (sessenta e quatro mil, trezentos e trinta e dois reais e dezoito centavos), sendo R\$ 32.166,09 (trinta e dois mil, cento e sessenta e seis reais e nove centavos), de ICMS, e mais igual valor, relativo à multa aplicada para a acusação de vendas sem emissão de documentação fiscal.

Tribunal Pleno, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 12 de abril de 2019.

ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO
Conselheiro Relator