

**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO****COMARCA DE SÃO CARLOS****FORO DE SÃO CARLOS****VARA DA FAZENDA PÚBLICA****RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760****Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min****SENTENÇA**

Processo Digital nº: 1006920-02.2015.8.26.0566  
 Classe - Assunto: Embargos À Execução Fiscal - Extinção da Execução  
 Embargante: Sé Supermercados Ltda.  
 Embargado: Fazenda Pública do Estado de São Paulo

Juiz(a) de Direito: Dr(a). Daniel Felipe Scherer Borborema

SÉ SUPERMERCADOS LTDA opõe embargos à execução que lhe move a FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO, na qual exige-lhe débitos tributários fundados no aproveitamento indevido de créditos de ICMS, e multas punitivas pelo descumprimento de obrigações acessórias.

A embargante alega:

(a) decadência tributária;

(b) lançamento do tributo indevido, do ponto de vista procedimental, porquanto (b1) efetuado com base em mera presunção decorrente de o fisco não ter aceito o arquivo magnético apresentado pela embargante com o seu controle de estoque referente a mercadorias enquadradas na substituição tributária, presunção inadmissível em primeiro lugar porque a insuficiência ou irregularidade das informações apresentadas, posto que possa configurar descumprimento de obrigação acessória, não é bastante para se afirmar a ocorrência dos fatos geradores, em segundo lugar porque não se concedeu prazo razoável para a apresentação de tudo o quanto o fisco exigia (b2) a própria afirmação da irregularidade do arquivo magnético não prospera;

(c) lançamento do tributo indevido, do ponto de vista material, porquanto (c1) o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de energia elétrica foi legítimo, amparado no art. 33 da LC 87/96 e Decisão Normativa CAT 1/2001, inclusive Subitem 3.4, não se podendo lançar contra a disciplina desses diplomas, pena de violação à proteção da confiança (c2) mesmo que assim não fosse, se os estabelecimentos industriais aproveitam todos os créditos de energia elétrica, os comerciais também devem ter o mesmo direito, pena de ofensa à não-cumulatividade e à isonomia (c3) deve-se possibilitar à embargante a prova, inclusive por perícia, de que pelo menos uma parte de suas atividades é de natureza industrial, com o consumo de energia elétrica, não se podendo presumir atividade



**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

COMARCA DE SÃO CARLOS

FORO DE SÃO CARLOS

VARA DA FAZENDA PÚBLICA

RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760

**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

estritamente comercial, mesmo porque, nos supermercados, há a produção na refrigeração e corte de frios, embalagem, panificação, etc. (c4) o aproveitamento deve estender-se à refrigeração de produtos que, sem essa atividade, perecem, como sorvetes, gelo em barra ou congelados, pois constitui continuidade do processo industrial;

(d) lançamento abusivo de das multas punitivas, pois (d1) foi desconsiderado o empenho da embargante em atender às notificações, afrontando-se a razoabilidade e a proporcionalidade (d2) vulnerou-se a proscrição ao bis in idem, ante a artificial divisão da autuação em diversas frentes distintas, quando o descumprimento da obrigação acessória deve ser considerado único (d3) ilegal a capitulação das multas aplicadas nos Subitens 1 e 3 do Item I da autuação, vez que lastreadas na alínea j, do inciso II do art. 527 do RICMS, cuja disposição é genérica e afronta o princípio da estrita legalidade (d4) confiscatórias as multas, considerado seu valor;

(e) inconstitucionalidade dos juros moratórios calculados com base na Lei Estadual 13.918/09, no que excederem a Selic;

(f) ilegalidade no termo inicial dos juros moratórios sobre o tributo, pois o art. 2º, VI do Anexo IV do RICMS estabelece o prazo para o recolhimento do imposto até o dia 20 do mês subsequente ao período de apuração, de modo que somente poderão incidir a partir do dia 21;

(g) ilegalidade no termo inicial dos juros moratórios sobre a multa punitiva foram calculados, pois o art. 96 c/c art. 85, § 9º da Lei 6.374/89, na redação dada pela Lei 13.918/09, preceituam a sua incidência a partir do segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração, regra que foi burlada pelo art. 565, § 4º do Decreto 55.437/2010, cuja aplicação há de ser afastada.

Ao final, pugna pelo acolhimento dos embargos com a extinção da execução ou exclusão de excesso reconhecido.

A embargada ofertou impugnação (fls. 1071/1126).

Veio aos autos cópia integral do processo administrativo (fls. 1129/2814).

É o relatório. Decido.

Julgo o pedido na forma do art. 330, I do CPC c/c art. 17, parágrafo único da LEF, uma vez que não há necessidade de produção de outras provas.

Saliente-se que o pedido de perícia deve ser indeferido, vez que nestes o que se examina é a legalidade do procedimento de lançamento, e para tanto não há


**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**
**COMARCA DE SÃO CARLOS**
**FORO DE SÃO CARLOS**
**VARA DA FAZENDA PÚBLICA**
**RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760**
**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

pertinência na perícia. É que, como veremos abaixo, a conduta da fazenda foi regular porque era necessária a apresentação de determinadas provas documentais, no processo administrativo, e que não foram apresentadas pela embargante. Com tal omissão, não foi possível aceitar os ressarcimentos que haviam sido unilateralmente escriturados e contabilizados pela embargante. Consequentemente, os ressarcimentos foram afastados, lançando-se então o tributo decorrente da sua extirpação. Veja-se: não se cuida de análise contábil supostamente incorreta que torne necessária uma segunda averiguação contábil por perito judicial. Cuida-se, isso sim, de comprovação documental que não foi produzida, e para a averiguação disso é de todo despicienda a perícia.

Ingressa-se no mérito dos embargos.

A alegação de decadência deve ser rejeitada.

O STJ entendia (REsp 973189/MG; AgRg no AREsp 76.977/RS; AgRg no REsp 1199262/MG) que, no caso de creditamento indevido de ICMS pelo contribuinte, o lançamento da diferença seria de ofício, daí porque o prazo decadencial seria contado na forma do art. 173, I do CTN.

Todavia, a partir do AgRg nos EREsp 1199262/MG, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1ªS, j. 26/10/2011, passou-se a julgar que, em regra, no caso de creditamento indevido, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, com duas exceções: se o creditamento abarca todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, ou se, embora haja saldo a pagar, o pagamento não é realizado.

A mudança de posição jurisprudencial foi posteriormente reafirmada (AgRg no REsp 1238000/MG, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, 2ªT, j. 19/06/2012; EDcl no AgRg no AREsp 80.414/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2ªT, j. 02/10/2012; AgRg no REsp 1318020/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1ªT, j. 15/08/2013), e corresponde a uma aplicação da tese mais ampla firmada no REsp 973.733/SC, repetitivo (art. 543-C do CPC) sob a relatoria do Min. LUIZ FUX que sedimentou o entendimento de que o art. 173, I do CTN aplica-se (a) nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, ou (b) quando, a despeito da previsão legal, o pagamento incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte.

O caso, aqui, é da hipótese "b" acima, em que, embora tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se a regra do art. 173, I do CTN. O raciocínio que a fundamenta é o seguinte: como não há pagamento algum,



**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

COMARCA DE SÃO CARLOS

FORO DE SÃO CARLOS

VARA DA FAZENDA PÚBLICA

RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760

**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

não há o que homologar, de modo que não se adota a regra do art. 150, § 4º, e sim a norma geral do art. 173, I do CTN.

Em caso de creditamento indevido, o que determina o modo de se contar o prazo decadencial, então, é a ocorrência ou não de pagamento do imposto, ainda que parcial.

Na hipótese dos autos, não se comprovou qualquer pagamento, posto que parcial, de maneira que o prazo conta-se em conformidade com o disposto no art. 173, I do CTN.

Cumpra notar: ao contrário do alegado pela embargante, os creditamentos que foram efetuados, a título de compensação, não são considerados "pagamento parcial" para atrair o sistema do art. 150, § 4º. Isso resulta claro dos julgados acima mencionados pelo juízo, que não enxergam qualquer equivalência.

Indo adiante, não vejo equívoco no lançamento, do ponto de vista procedimental.

Primeiramente, ao contrário do alegado pela embargante, não se pode considerar a irrazoabilidade dos prazos se, notificada duas vezes, a embargante sequer dignou-se a postular a dilação de prazo ou demonstrar a impossibilidade de cumprimento. Trata-se de empresa de porte significativo e não é lícito presumir, simplesmente, desorganização interna que impossibilite o descumprimento da exigência no prazo regulamentar. O argumento de irrazoabilidade do prazo é apresentado de modo astucioso se não foi, à época, pedida a dilação. Isso foi inclusive frisado no julgamento administrativo (fls. 2251: "... poderia solicitar o prolongamento do referido prazo, que seria analisado pelo Fisco"). Somam-se ainda as ponderáveis razões contidas às fls. 2212, aqui adotadas.

Em segundo lugar, não estamos diante de um expediente processual irregular de presunção indevida de fatos geradores.

O contribuinte que escritura e lança ressarcimentos do imposto deve resguardar-se e manter prova documental hábil à comprovação do direito ao ressarcimento. Isso não ocorreu no caso concreto, seja no processo administrativo, seja no judicial.

A embargante creditou-se, como indicado nas GIAs, de valores que foram identificados como "outros créditos", no período compreendido entre 01/01/2006 e 31/12/2009. Também creditou-se no tocante ao serviço de energia elétrica.

A fim de apurar a regularidade dos ressarcimentos, foi notificada (a) a



**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

COMARCA DE SÃO CARLOS

FORO DE SÃO CARLOS

VARA DA FAZENDA PÚBLICA

RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760

**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

apresentar planilha com demonstrativo desses valores e documentos que comprovassem os valores lançados (fls. 1153), no que diz respeito aos "outros créditos" (b) a apresentar laudo técnico demonstrando o real consumo de energia elétrica nos setores do estabelecimento (fls. 1153, novamente).

A notificação foi expedida em 19/05/2011 e não foi cumprida.

Foi renovada em 07/06/2011 (fls. 1156), novamente desatendida.

Consequentemente, foi lavrado o AIIM (fls. 1134/1139), com o lançamento (a) do ICMS relativo ao quanto foi indevidamente creditado como "outros créditos", porque não se demonstrou o amparo fático aos ressarcimentos – Item 1, I (b) do ICMS relativo ao quanto foi indevidamente creditado pela entrada de energia elétrica, por conta de não se ter apresentado o laudo técnico e documentos demonstrando os setores do estabelecimento em que – em síntese – a energia foi consumida em processos de industrialização – Item 1, 3 (c) das multas punitivas pelo descumprimento das obrigações acessórias, Itens II, III e IV.

Lavrado o AIIM, dele a embargante foi notificada (fls. 1343), apresentando defesa (fls. 1345/1377), instruída com alguns dos documentos que haviam sido solicitados, entre eles o laudo técnico relativo à energia elétrica (fls. 1407/1423) e arquivos magnéticos (fls. 1427/2202).

Tais documentos foram objeto de consideração, como vemos às fls. 2230 e fls. 2234/2241, onde observamos, em primeiro lugar, quanto aos "outros créditos, a impossibilidade ser reconhecida a sua regularidade, pois (a) os arquivos magnéticos continham irregularidades no tocante ao seu conteúdo e apresentação, apresentando, ao serem lidos pelo Programa de Auditoria Substituição Tributária SEFAZ, mensagens de erro, conforme fls. 2234/2240 (b) além da irregularidade dos arquivos magnéticos, a embargante simplesmente não apresentou a documentação fiscal (notas fiscais e livros) que seria imprescindível para a verificação da correção ou não dos ressarcimento unilateralmente efetuados.

Em segundo lugar, no tocante ao laudo técnico pertinente à energia elétrica, não pode ser admitido pois viola as regras da Decisão Normativa CAT 01/2001, já que o referido laudo não demonstra a veracidade dos dados nele lançados, porquanto o contribuinte – embora notificado a tanto -, não apresentou as contas de energia elétrica. Além disso, não discriminou as potências referentes ao "Total" e ao "Setor Industrial".

Não estamos, pois, diante de presunções arbitrárias feitas pelos fisco, nem de exigências descabidas. Os documentos que dariam suporte aos dados




**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**
**COMARCA DE SÃO CARLOS**
**FORO DE SÃO CARLOS**
**VARA DA FAZENDA PÚBLICA**
**RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760**
**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

lançados nos arquivos magnéticos (que sequer puderam ser lidos pelo programa do fisco, conforme comprovado às fls. 2234/2240, sem contraprova da embargante – concluindo-se que efetivamente há irregularidade no arquivo magnético ) ou no laudo técnico simplesmente não foram apresentados.

Não estamos diante de um mero descumprimento de obrigações acessórias, e sim diante de um descumprimento de obrigações acessórias cuja consequência é inviabilizar a demonstração, pelo interessado, a efetiva ocorrência dos fatos que dariam direito ao ressarcimento.

Prosseguindo, no tocante à afirmação de que houve lançamento indevido do tributo, do ponto de vista material, passo a análise de cada ponto.

Em relação aos "outros créditos", indiscutível a correção do lançamento, em razão de não se haver demonstrado a efetiva existência dos créditos que foram lançados nas GIAs, como exposto acima.

No concernente à energia elétrica, friso, de proêmio, que não poderá o Poder Judiciário, a pretexto de aplicar a isonomia tributária ou concretizar a não-cumulatividade, afastar-se das diretrizes normativas que regem a matéria em discussão, para estender à atividade comercial um direito assegurado à industrial. Nesse sentido, *mutatis mutandis*, o STF, em ementa cujos fundamentos aplicam-se ao presente caso:

(...) 2. A inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo não viola o princípio da não cumulatividade. De igual modo, não ofendem o princípio da não cumulatividade a modificação introduzida no art. 20, § 5º, da LC 87/96, e as alterações ocorridas no art. 33 da mencionada lei. 3. O Poder Judiciário não pode atuar na condição de legislador positivo, para, com base no princípio da isonomia, desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na concessão de benefício fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação – legalmente não permitida – de normas infraconstitucionais. (...) (ARE 710026 ED, Rel. Min. LUIZ FUX, 1ªT, j. 07/04/2015)

Afastados os argumentos de índole constitucional, passo ao exame à



**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

COMARCA DE SÃO CARLOS

FORO DE SÃO CARLOS

VARA DA FAZENDA PÚBLICA

RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760

**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

luz da legislação tributária. Sobre o tema em debate, o STJ, em recurso repetitivo REsp 1.117.139/RJ, firmou a orientação de que "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".

Notamos que a Corte Superior, em interpretação sistemática do CTN, art. 46, parágrafo único c/c LC 87/96, art. 33, II, 'b' e Decreto 4.544/02 (Regulamento do IPI), firmou orientação baseada em legislação federal, a partir do CTN que, convém salientar, tem a função também de estabelecer normas gerais em matéria tributária, inclusive definição de tributos e suas espécies.

Ao fazê-lo, o STJ norteou a exegese que deve ser seguida em relação a todas as legislações estaduais, inclusive de São Paulo. Não se trata de precedente voltado apenas ao Rio de Janeiro. Tanto é assim que o entendimento prevalece, também, no TJSP:

**AÇÃO DE RITO ORDINÁRIO – ICMS (...) Creditamento de ICMS relacionado ao consumo de energia elétrica – Estabelecimentos autuados que integram uma rede de supermercados – Inadmissibilidade – 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 – Matéria cujo entendimento já se encontra pacificado com base na sistemática de julgamento dos recursos repetitivos (CPC, art. 543-C) – REsp. n. 1.117.139/RJ (...) (Ap. 0030307-55.2012.8.26.0053, Rel. Paulo Dimas Mascaretti; 2ª Câmara Extraordinária de Direito Público; j. 24/09/2015)**

**EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL ICMS (...) Creditamento de ICMS referente à energia elétrica utilizada em supostas atividades industriais (rotisseria, peixaria, padaria, etc) Inadmissibilidade Processo de industrialização não caracterizado - Precedentes Autuação mantida (...) (Ap. 0026619-13.2012.8.26.0562, Rel. Luis Fernando Camargo de**



**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

COMARCA DE SÃO CARLOS

FORO DE SÃO CARLOS

VARA DA FAZENDA PÚBLICA

RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760

**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

Barros Vidal; 4ª Câmara de Direito Público; j. 09/03/2015)

Todavia, e com as vênias a entendimento diverso, não se pode desprezar a existência, no Estado de São Paulo, da Decisão Normativa CAT nº 1 de 08/03/2007 que, tratando exatamente do caso de supermercados, em seu Item 4, afirmou que a "panificação e confeitaria" corresponde a uma atividade de transformação de insumos em produtos acabados, que o "açougue e corte de frios" poderá corresponder a industrialização dependendo do "acondicionamento em embalagem de apresentação" (não satisfazendo a exigência a carne ou o frio meramente cortado, sobreposto a uma bandeja, tendo como envoltório um plástico PVC, com etiqueta contendo seu peso e preço, mesmo que contenha o nome do estabelecimento comercial ou sua marca), rejeitando a existência de industrialização na hipótese de simples conservação de produtos em geladeiras.

De imediato, notamos que, embora essa Decisão Normativa CAT, por conflitar com a interpretação do STJ e ser mais benéfica ao contribuinte, problematiza a questão no tocante à panificação e confeitaria e açougue e corte de frios, não o faz em relação à conservação de produtos em geladeiras.

Esta última atividade, considerada a linha solidificada pelo STJ, deve ser repelida, e o creditamento correspondente foi inequivocamente indevido, não se acolhendo a tese da embargante de que seria uma continuidade do processo industrial.

Em relação à panificação/confeitaria e açougue/corte de frios, porém, não há qualquer dúvida que a legislação tributária, no Estado de São Paulo, possibilitava o creditamento, a ser calculado por rateio, em conformidade com a Decisão Normativa CAT 01/2007 que, por sua vez, remete à Decisão Normativa CAT 01/2001.

Tal decisão normativa não está correta, pelo que extraímos da jurisprudência predominante que se formou.

Todavia, ela não é despida de efeitos jurídicos. Isto porque, levando-se em conta o princípio da proteção da confiança, sem dúvida ela constitui norma complementar das leis tributárias, nos termos do art. 100, I do CTN, e se foi observada pela embargante, embora não se possa afastar o lançamento do crédito tributário, há a necessidade de não serem computados, em seu desfavor, penalidades, juros moratórios e atualização monetária (art. 100, parágrafo único, CTN).




**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**
**COMARCA DE SÃO CARLOS**
**FORO DE SÃO CARLOS**
**VARA DA FAZENDA PÚBLICA**
**RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760**
**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

Isto torna necessário o exame, pelo juízo, sobre se a legislação tributária que emerge da Decisão Normativa 01/2001 e da Decisão Normativa 01/2007 foi observada pela embargante.

Pois bem. Lido o Laudo Técnico de fls. 1407/1423, observamos que a metodologia adotada consistiu em uma análise estatística já, de início, equivocada quanto aos parâmetros materiais, pois às fls. 1410 mencionam-se que serão consideradas industriais (gerando direito ao ressarcimento) as atividades de "açougue e peixaria" e "frios", sem qualquer ponderação sobre os critérios trazidos pela Decisão Normativa 01/2007 (relativa ao acondicionamento, acima transcritos), e com a inapropriada consideração da "armazenagem" como uma continuação do processo de industrialização.

Na sequência, temos que o profissional teria efetuado levantamentos *in loco* dos equipamentos elétricos dedicados aos usos finais coerentes com os processos que ele classificou como industrialização, por entrevistas com usuários e/ou dados de placa das utilidades. A partir daí, encontrou o consumo mensal de energia elétrica e a demanda de potência requerida a tal consumo.

Notamos, pois, que a embargante optou por não realizar o rateio da energia elétrica a partir da proporção dos valores totais das vendas de mercadorias decorrentes do processo de industrialização do contribuinte em relação aos valores totais de vendas. Essa faculdade lhe era garantida pela Decisão Normativa 01/2001, Nota 05, *in verbis*:

Nota 5 : no caso em que o contribuinte-industrial desenvolva sua atividade de forma mista, ou seja, industrializa mercadorias para comerciá-las e também promova a revenda de outras mercadorias adquiridas de terceiros, faz-se necessário, no período citado na Nota 4, ratear a energia elétrica consumida em cada uma dessas atividades, a fim de apropriar em sua escrita fiscal somente o valor do ICMS a que tem direito relativamente à atividade direta de industrialização (ou, se for o caso, também da comercialização de mercadorias revendidas para o exterior), porquanto a norma regulamentar atrás referenciada assim disciplina.

Nesse rateio poderá se levar em consideração a proporção dos valores totais das vendas de mercadorias decorrentes do processo de industrialização do contribuinte (ou, se for o caso, também da comercialização de mercadorias para o exterior -


**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**
**COMARCA DE SÃO CARLOS**
**FORO DE SÃO CARLOS**
**VARA DA FAZENDA PÚBLICA**
**RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760**
**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

revendas) em relação aos valores totais de vendas, na seguinte conformidade, como sugestão

$$C = [ e . (V1 : V2) ]$$

E = valor total do ICMS destacado na Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, já diminuído do valor do imposto correspondente à parte (setor ou departamento) administrativa do contribuinte, o qual já fora escriturado/lançado no livro Registro de Entradas, sem direito a crédito do imposto

V1 = valores totais de vendas de mercadorias industrializadas (para o mercado interno e externo) e aquelas decorrentes de revendas para o exterior, quando for o caso

V2 = valores totais de Vendas do período

C = valor do crédito do ICMS a ser lançado na escrita fiscal

Exemplificando:

E) valor do  
ICMS

constante do  
documento  
fiscal

R\$ 200,00

.....  
.....

V1) valor total  
de vendas de  
mercadorias  
industrializada

R\$ 85.000,00

S.....

V2) valores  
totais de  
vendas do  
período.....

R\$ 125.000,00

.....

C) valor do  
crédito do  
ICMS a ser  
lançado na  
escrita  
fiscal.....

R\$ 136,00

Assim, diante dessa equação matemática, têm-se o valor de R\$ 136,00 a ser lançado diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS no item "Outros Créditos", com fundamento no que dispõe o artigo 1º, inciso I, das



**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

COMARCA DE SÃO CARLOS

FORO DE SÃO CARLOS

VARA DA FAZENDA PÚBLICA

RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760

**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

DDTT do RICMS, conforme segue

$$C = [R\$ 200,00 \cdot (R\$ 85.000,00 : R\$ 125.000,00)] =$$

$$C = [R\$ 200,00 \cdot 0,68] =$$

$$C = R\$ 136,00$$

Não foi este, com efeito, o critério eleito pela embargante.

A embargante preferiu-se valer de critérios técnicos, relacionados à especialidade da engenharia. Para tanto, contratou um profissional da área, a fim de que ele elaborasse um Laudo Técnico.

A partir do momento em que se decidiu pelo Laudo Técnico, remetemos então à orientação contida na Decisão Normativa 01/2001 sobre esse documento, com o seguinte teor: "no tocante à necessidade ou não de laudo técnico para apropriação do valor do ICMS incidente sobre o total consumido de energia elétrica e do serviço de comunicação, o RICMS não estabelece esse método de quantificação técnica. Nessa situação, poderá o contribuinte munir-se de demonstrativo que comprove o real consumo de energia elétrica e do serviço de comunicação utilizado em cada área ou departamento, nos termos atrás expostos, que não necessariamente seja elaborado por perito de empresa especializada e que poderá ser feito pelo seu próprio pessoal técnico. Alerta-se que será de exclusiva responsabilidade do contribuinte a veracidade dos dados lançados em sua escrita fiscal."

Notamos que a decisão não precisaria ser realizada por perito de empresa especializada.

Mas foi. Sendo assim, é evidente que o profissional deveria ter assumido a responsabilidade técnica pelos trabalhos através da ART, em conformidade com a legislação que rege sua atividade profissional (Lei nº 6.496/77). Não há equívoco às fls. 2.215, quando o fisco não aceita o laudo pela falta da ART.

Ademais, como frisado anteriormente, o laudo técnico remete a dado cuja veracidade não foi comprovada, porque a embargante não apresentou as faturas de consumo de energia elétrica, como requerido pelo fisco.

Temos, portanto, um laudo que não pode ser aceito, já que (a) o profissional que o subscreve não assumiu formalmente a responsabilidade técnica pelo trabalho (b) os dados mencionados no trabalho estatístico não foram comprovados documentalmente (c) os parâmetros materiais considerados, a propósito do que seja atividade industrial no supermercado, descumprem a própria



**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**COMARCA DE SÃO CARLOS**  
**FORO DE SÃO CARLOS**  
**VARA DA FAZENDA PÚBLICA**  
**RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760**  
**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

Decisão Normativa 01/2007.

Consequentemente, diante da imprestabilidade do laudo, foi correto o lançamento tributário efetuado, assim como o lançamento dos encargos incidentes, porque não se cuida de laudo produzido em conformidade com a legislação tributária do art. 100, I do CTN.

Incontroverso que a embargante exerce, preponderantemente, atividade de comercialização de mercadorias. Logo, não tem direito ao creditamento integral do imposto com relação à entrada de energia elétrica. Poderia (pela legislação tributária do Estado) ter direito ao creditamento parcial, mas para tanto cabe-lhe demonstrar o percentual de energia elétrica que é consumido em atividades internas de industrialização (por exemplo na panificação), ônus de que não se desincumbiu.

Não cabe perícia, aqui para tal comprovação, que deveria ter se dado no âmbito administrativo, como legitimação do creditamento efetuado unilateralmente.

Prosseguindo, no que tange às multas punitivas, alega a autora a ilegalidade ou inconstitucionalidade da infração fiscal inscrita na alínea "j" do inciso II do artigo 527 do RICMS, ante a utilização, pela norma administrativa, de linguagem vaga, referindo-se a "hipóteses não previstas nas alíneas anteriores" o que feriria o princípio da legalidade tributária.

Friso, por oportuno, num primeiro momento, que a norma administrativa apenas reproduz a dicção legal, vez que a mesma infração está tipificada no art. 85, II, "j" da Lei nº 6.374/89.

No mais, no caso a autora recortou uma passagem do dispositivo, alterando o conteúdo da norma, vez que a alínea "j" tem o seguinte teor: "crédito indevido do imposto, em hipótese não prevista nas alíneas anteriores, incluída a de falta de estorno - multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor do crédito indevidamente escriturado ou não estornado, sem prejuízo do recolhimento da respectiva importância".

Ora, vê-se que está razoavelmente delimitada a conduta e o trecho "em hipótese não prevista nas alíneas anteriores" tem apenas o propósito de ressaltar a subsidiariedade da infração, fenômeno que ocorre até mesmo no âmbito penal, por exemplo nos arts. 132, 154-A, § 3º, ou 163, parágrafo único, II, todos do CP.

Quanto à alegação do efeito confiscatório ou desproporcionalidade das multas, é incontroverso nos autos tratar-se de multas punitivas.


**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**
**COMARCA DE SÃO CARLOS**
**FORO DE SÃO CARLOS**
**VARA DA FAZENDA PÚBLICA**
**RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760**
**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

A despeito de o art. 150, IV da CF fazer referência à aplicação princípio do não-confisco apenas aos tributos, e em consequência deixar fora de seu âmbito de proteção as multas, o E. STF, em reiterados precedentes, tem entendido que a dicção constitucional comporta exegese ampliativa para alcançar também as multas, não se permitindo, em geral, multas superiores a 100% do valor do tributo: ADI 551, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Plenário, j. 24/10/2002; ADInMC 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO, 17.6.98; RE 91707, Rel. Min. MOREIRA ALVES, 2ªT, j. 11/12/1979; RE 632315 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, 2ªT, j. 14/08/2012; ARE 637717 AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, 1ª, j. 13/03/2012.

Ocorre que, examinando-se os casos que ensejaram a prolação dos respectivos precedentes, constatamos que em todos eles o STF cuidou de multas moratórias desproporcionais, e não de multas punitivas como o caso em tela.

A distinção das espécies de penalidades sobressai de extrema relevância. É que no caso da multa moratória o fundamento de sua incidência é apenas o não-pagamento, enquanto que em se tratando de multa punitiva há o descumprimento de obrigação acessória do contribuinte ou responsável, infração administrativa que, normalmente, gera o efeito de burlar a arrecadação tributária. O juízo de censurabilidade que recai sobre a conduta é muito mais intenso.

Sob tal linha de raciocínio, quer-se destacar que as premissas que levaram o STF a estender a aplicação do princípio do não-confisco às multas moratórias não se aplicam às multas punitivas. Estas tem o propósito de reprimir a infração administrativa e prevenir a sua reiteração, daí porque é natural que o seu valor seja mesmo expressivo, de modo a efetivamente impactar psicologicamente o infrator para desestimulá-lo. Assim, no caso específico das multas punitivas, o princípio do não-confisco deve ser afastado.

Nesse sentido, a doutrina: *"... multa não é tributo, é penalidade ... não existe vedação constitucional ao confisco do produto de atividade contrária à lei, como se vê ao ler o art. 243 da Constituição Federal em vigor. Desta forma, a aplicação de multa ao autor do ilícito fiscal, ainda que possa, por hipótese, reduzi-lo à insolvência, é lícita, pois a lei destina-se a proteger a sociedade, não o patrimônio do autor do ilícito."* (BOITEUX, Fernando Netto. A multa de ofício, a Lei nº 9.430/96 e o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. RDDT 120/60, set/05)

Isso não significa que o legislador esteja absolutamente livre ao




**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**
**COMARCA DE SÃO CARLOS**
**FORO DE SÃO CARLOS**
**VARA DA FAZENDA PÚBLICA**
**RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760**
**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

estipular o valor das multas punitivas. O postulado da proporcionalidade emerge, sempre, como parâmetro de controle. Mas, sem dúvida, a liberdade de conformação do legislador é maior. Quer dizer: sobre as leis que cominam multas punitivas não há o óbice do princípio do não-confisco, mas o Poder Judiciário deve exercer controle de proporcionalidade, todavia há de fazê-lo com o cuidado de somente afastar a incidência das multas punitivas cujo valor extrapole manifestamente os propósitos repressivos e preventivos de sonegação fiscal. O ônus argumentativo do contribuinte é majorado.

Quanto ao caso em tela, trata-se de multas punitivas de valor expressivo, todas relativas à não apresentação de documentos e arquivos magnéticos, alcançando o valor nominal de R\$ 1.612.360,54, enquanto o principal (tributo) corresponde a R\$ 350.654,47 (fls. 64).

Com o merecido respeito a entendimento contrário, não nos devemos impressionar com os números e concluir, singelamente, pela desproporcionalidade.

As multas foram impostas pelas seguintes infrações (a) não exibição dos livros fiscais de registro de entradas (2006 a 2009) e de registro de saídas (2006 a 2009) – Item 4 do AIIM (b) não exibição dos livros fiscais de registro de apuração de ICMS (2006 a 2009) e de registro de utilização de documentos fiscais e termos de ocorrência (2006 a 2009) – Item 5 (c) não exibição do arquivo digital previsto na Portaria CAT 17/99 - Item 6 (d) não exibição dos documentos fiscais Redução "Z", num total de 400 reduções – Item 7 (e) não exibição dos documentos fiscais leitura de memória fiscal, num total de 440 documentos – Item 8.

Nota-se que a embargante, com receita expressiva, desprezou as notificações fiscais, deixando de apresentar inúmeros documentos, livros e arquivos fiscais relevantíssimos para a administração tributária desempenhar seu mister. Livros elementares, como o de registro de entradas e saídas, não foram apresentados. Também não foram apresentados arquivos digitais, documentos fiscais de operações comerciais, entre tantos outros. Não se permitiu à fiscalização o exercício de sua atividade. Tal descumprimento certamente inviabilizou a apuração mais efetiva, pelo fisco, da matéria tributável e sua extensão. As infrações tributárias são distintas, com capitulações próprias na lei. O RICMS, no art. 527, § 3º e 5º, não afasta a aplicação cumulativa de tais multas.

A autora, nesse cenário, não demonstrou a desproporcionalidade em concreto, considerada a inobservância de obrigações acessórias várias, que amparou a sua incidência, mormente se tivermos presente que o creditamento indevido



**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

COMARCA DE SÃO CARLOS

FORO DE SÃO CARLOS

VARA DA FAZENDA PÚBLICA

RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760

**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

constitui um ato unilateral efetuado pelo contribuinte, que lhe assegura (ao menos momentaneamente) um crédito contabilizado, com vantagens financeiras inequívocas, cuja inconsistência somente é percebida, muitas vezes, nos casos não tão comuns de fiscalizações específicas do fisco, após decorridos uns bons anos, o que justifica o percentual previsto na legislação.

A embargante sequer explica como foi possível não apresentar livros singelos, de fácil acesso, ou por qual razão sequer dignou-se a postular uma dilação de prazo, se efetivamente houvesse alguma dificuldade em apresentar livros, documentos e arquivos, como alega. A inobservância das notificações parece mais uma estratégia comercial ou tributária, do que outra coisa.

Cabe frisar que, no TIT, houve a supressão da multa do Item 6, por considerá-la absorvida no lançamento do Item 1 (fls. 2358/2382), o que foi mantido em Recurso Especial (fls. 2750/2759) interposto pela fazenda.

Quanto aos juros moratórios, o Órgão Especial do TJSP, em 27.02.13, acolheu em parte a Arguição de Inconstitucionalidade nº 0170909-61.2012.8.26.0000, relativa aos arts. 85 e 96 da Lei Estadual n. 6374/89 com a redação da Lei Estadual n. 13.918/09, à vista da decisão de 14.04.10 do STF na ADI n. 442/SP (no sentido de que a regra do art. 113 da Lei Estadual n. 6374/89 deve ser interpretada de modo a que a UFESP não exceda o valor do índice de correção monetária dos tributos federais).

Trata-se de interpretação conforme a CF.

O TJSP afirmou que o Estado pode estabelecer os encargos incidentes sobre seus créditos fiscais mas, por se tratar de competência concorrente, nos termos do artigo 24, I e § 2º da CF, não pode estabelecer índices superiores aos da União Federal na cobrança de seus créditos.

Ad exemplum, é inválida a taxa de 0,13% ao dia definida na lei estadual vigente, se superior à Selic (que é utilizada pela União Federal).

Em síntese: a taxa de juros moratórios estadual não pode exceder aquela incidente na cobrança das dívidas federais.

À luz do que foi dito, evidente que se a taxa de juros estadual for inferior à federal, prevalece a primeira nos débitos estaduais, pois os índices federais funcionam como limite apenas.

Tem razão, no ponto, a embargante.

Alude a embargante, ainda, à suposta ilegalidade no termo inicial fixado, no AIIM, para a incidência dos juros moratórios sobre os tributos, vez que



**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**COMARCA DE SÃO CARLOS**  
**FORO DE SÃO CARLOS**  
**VARA DA FAZENDA PÚBLICA**  
**RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760**  
**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

deve corresponder ao dia subsequente ao do vencimento.

Sem fundamento a pretensão, tendo em vista que, nos termos do art. 96, I, "c" da Lei Estadual nº 6.374/89, os juros de mora sobre o imposto, no caso de tributo exigido em auto de infração, em se tratando de infração da alínea "j" do inciso II do artigo 85 da lei, incidem "a partir do mês em que, desconsiderada a importância creditada, o saldo tornar-se devedor".

Não se demonstrou a ilegalidade do critério, nem que ele não tenha sido utilizado in casu. Quanto ao art. 161, caput do CTN, também não se demonstrou que não esteja sendo observado, vez que, logicamente, o ICMS que não foi pago venceu à época em que, indevidamente, foi creditado o ressarcimento.

Por fim, argumenta a embargante a incorreção do termo inicial fixado para a incidência dos juros de mora sobre a multa, os quais, nos termos dos arts. 85, § 9º, e 96, II da Lei Estadual nº 6.374/89, correm a partir do segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração, sendo ilegal, então, o § 4º do art. 565 do RICMS.

Acertado e válido o raciocínio.

O art. 85 da Lei nº 6.374/89 é que prevê as infrações e penalidades no âmbito do ICMS, no Estado de São Paulo, e seu § 9º estabelece que as multas devem ser calculadas sobre os valores básicos (nominais) atualizados, observando-se ainda o disposto no art. 96 da mesma lei.

O art. 96 não trata da atualização, e sim dos juros.

Temos, portanto, que o art. 85 menciona que deverá haver a atualização dos valores nominais das multas e, além disso, também incidirão juros, estes na forma do art. 96.

Ora, o art. 96, II preceitua que o montante da multa aplicada nos termos do art. 85 fica sujeito a juros de mora, que incidem "a partir do segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração".

Conjugados os dispositivos, tem-se então que (a) o valor básico da multa deve ser atualizado (b) e também devem incidir juros moratórios, entretanto estes possuem, como termo inicial, o segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração.

À luz dessa normativa legal, resulta claro que o § 4º do art. 565 do RICMS, na redação dada pelo Decreto nº 55.437/2010, extrapolou o poder regulamentar, ao dispor que "a atualização do valor básico para cálculo da multa prevista no artigo 527 será efetuada mediante a aplicação da taxa prevista neste


**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**
**COMARCA DE SÃO CARLOS**
**FORO DE SÃO CARLOS**
**VARA DA FAZENDA PÚBLICA**
**RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760**
**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

artigo [taxa de juros], até a data da lavratura".

Com efeito, antes do segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração a lei proíbe a incidência de juros moratórios, e o simples fato de o decreto afirmar que a taxa de juros aplicada está incidindo como atualização monetária não altera a natureza das coisas, ante a função distinta de cada índice e instituto, no sistema. Está claro que o decreto está, objetivamente, violando a lei.

O TJSP já sinalizou para o acolhimento desta tese: "(...) Alegação de que, a fim de alcançar o valor da multa punitiva, no momento de atualizar o valor básico do imposto devido (base de cálculo da multa punitiva), o fisco Bandeirante, com base no § 4º e item 1, do inciso II, RICMS/00 (Decreto Estadual nº 45.490/00), na redação dada pelo Decreto Estadual nº 55.437/2010, em vez de se valer de índices de correção monetária, estaria aplicando taxa referente a juros de mora, ou seja, estaria, de forma transversa, fazendo incidir sobre a multa punitiva juros de mora mesmo antes de sua constituição, que se dá com a lavratura do correspondente Auto de Infração e Imposição de Multa. Argumento que, em tese, possui plausibilidade, pois que a incidência de juros de mora sobre as multas punitivas, ainda que admissíveis, somente pode se dar após constituída a multa punitiva por meio da lavratura do correspondente AIIM (momento em que nasce a obrigação) e caso verificado o atraso no pagamento da penalidade de que se trata. Base de cálculo da multa punitiva imputada à empresa requerente que deve ser, nos termos da legislação estadual (Lei Estadual nº 6.374/89), o valor básico do imposto devido, com atualização monetária. Interpretação sistemática dos comandos do RICMS/00 adstritos ao caso que leva à conclusão que o § 4º e item 1, do inciso II, do artigo 565 do RICMS/00, na redação dada pelo Decreto Estadual nº 55.437/2010, de fato, conferiu prerrogativa descabida e, 'prima facie', ilegal ao fisco Bandeirante de exigir juros de mora sobre a multa punitiva, ainda que de forma transversa, mesmo antes de constituída a penalidade por meio do AIIM. (...)" (Ap. 1018701-42.2014.8.26.0053, Rel. Oswaldo Luiz Palu, 9ª Câmara de Direito Público, j. 03/12/2014)

Ante o exposto, **acolho em parte os embargos** para (a) LIMITAR a taxa de juros moratórios aplicada ao crédito objeto da execução fiscal à taxa de juros moratórios utilizada pela União Federal na cobrança de seus créditos (b) EXCLUIR a incidência de juros moratórios sobre as multas punitivas antes do segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração, autorizada, até esse momento, apenas a correção monetária utilizando-se o sistema de conversão em



**TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**COMARCA DE SÃO CARLOS**  
**FORO DE SÃO CARLOS**  
**VARA DA FAZENDA PÚBLICA**  
**RUA SORBONE, 375, São Carlos - SP - CEP 13560-760**  
**Horário de Atendimento ao Público: das 12h30min às 19h00min**

UFESPs (art. 566 RICMS).

Como a embargada decaiu de parte mínima no processo, CONDENO a embargante em custas, despesas e honorários advocatícios, arbitrados estes, por equidade, em R\$ 30.000,00, considerado o valor da dívida.

Transitada em julgado, dê-se vista ao exequente, nos autos principais, para apresentar memória de cálculo observando o deliberado nesta sentença.

P.R.I.

São Carlos, 29 de dezembro de 2015.

DOCUMENTO ASSINADO DIGITALMENTE NOS TERMOS DA LEI 11.419/2006,  
CONFORME IMPRESSÃO À MARGEM DIREITA