



**Conselho de Recursos Fiscais**

Processo nº 111.017.2010-7  
Acórdão 042/2015  
Recurso VOL/CRF-390/2013

**RECORRENTE:** ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA (Sustentação oral-  
Dr. Laudelino de Camargo Júnior. OAB/RJ nº 117.233)  
**RECORRIDA:** GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.  
**PREPARADORA:** RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.  
**AUTUANTE:** AROLDO DIAS CORREIA  
**RELATORA:** CONS<sup>a</sup>. DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO

**NOTA FISCAL NÃO LANÇADA. OMISSÃO DE SAÍDAS  
PRETÉRITAS. INFRAÇÃO CONFIGURADA. ALTERADA  
QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. REDUÇÃO  
DA PENALIDADE PELA APLICABILIDADE DA LEI MAIS  
BENÉFICA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.  
RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

A constatação de notas fiscais de aquisição sem a devida contabilização nos livros próprios evidencia a presunção relativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente. Essa presunção admite prova modificativa ou extintiva do fato a cargo do contribuinte, provas essas não colacionadas ao processo, cuja defesa limita-se a meras alegações.

Aplicam-se ao presente julgamento as disposições da recente legislação, que alterou o valor da multa referente ao descumprimento da infração em comento- Lei nº 10.008/2013.

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

**A C O R D A M** os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do Recurso **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito pelo **PROVIMENTO PARCIAL**, para alterar a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PROCEDENTE**, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.000000622/2010-55**, lavrado em 28/10/2010, contra a empresa acima identificada, **ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.138.497-8, declarando como devido o crédito tributário no valor de **R\$ 43.362,76** (quarenta e três mil, trezentos e sessenta e dois reais, setenta e seis centavos), por infração aos artigos 158, I, 160, c/c 646, todos do

RICMS/PB, sendo **R\$ 21.681,38** (vinte e um mil, seiscentos e oitenta e um reais, trinta e oito centavos), de ICMS, sem prejuízo da multa por infração, no valor de **21.681,38** (vinte e um mil, seiscentos e oitenta e um reais, trinta e oito centavos), nos termos do art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, cancelo, por indevido, o montante de **R\$ 21.681,38** (vinte e um mil, seiscentos e oitenta e um reais, trinta e oito centavos), de multa, referente à aplicação da redução da penalidade instituída na Lei nº 10.008/2013.

Intimações necessárias devem incluir a remessa para o endereço indicados em *fls.* 182 da peça recursal.

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

**P.R.I.**

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 13 de fevereiro de 2015.**

**Domênica Coutinho de Souza Furtado**  
**Cons<sup>a</sup>. Relatora**

**Gíanni Cunha da Silveira Cavalcante**  
**Presidente**

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

**Assessora Jurídica**



**GOVERNO  
DA PARAÍBA**

**RECURSO VOL N° 390/2013**

**RECORRENTE :** ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA (Sustentação oral-  
Dr. Laudelino de Camargo Júnior. OAB/RJ nº 117.233)  
**RECORRIDA:** GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.  
**PREPARADORA:** RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.  
**AUTUANTE :** AROLDO DIAS CORREIA  
**RELATORA:** CONSª. DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO

**NOTA FISCAL NÃO LANÇADA. OMISSÃO DE SAÍDAS  
PRETÉRITAS. INFRAÇÃO CONFIGURADA. ALTERADA  
QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. REDUÇÃO  
DA PENALIDADE PELA APLICABILIDADE DA LEI MAIS  
BENÉFICA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.  
RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

A constatação de notas fiscais de aquisição sem a devida contabilização nos livros próprios evidencia a presunção relativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente. Essa presunção admite prova modificativa ou extintiva do fato a cargo do contribuinte, provas essas não colacionadas ao processo, cuja defesa limita-se a meras alegações.

Aplicam-se ao presente julgamento as disposições da recente legislação, que alterou o valor da multa referente ao descumprimento da infração em comento- Lei nº 10.008/2013.

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

## **RELATÓRIO**

*Cuida-se de Recurso Voluntário, interposto nos termos do art. 77 da Lei nº 10.094/2013, contra decisão proferida em primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000622/2010-55, lavrado em 28 de outubro de 2010 contra a empresa ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (CCICMS: 16.138.497-8), em razão da seguinte irregularidade, conforme a descrição dos fatos:*

**“FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >>>** Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem

o pagamento do imposto devido, constada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.”

*Em decorrência da acusação, considerando infringência aos arts. 158, I e 160, I, c/c o art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, o autuante procedeu ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de **R\$ 21.681,38** (vinte e um mil, seiscentos e oitenta e um reais, trinta e oito centavos), e, proposta aplicação de multa por infração no importe de **R\$ 43.362,76** (quarenta e três mil, trezentos e sessenta e dois reais, setenta e seis centavos) nos termos do art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário total de **R\$ 65.044,14** (sessenta e cinco mil, quarenta e quatro reais, e quatorze centavos).*

Instruem os autos: Ordem de Serviço Normal (fl. 6/7/8); Termo de Início da Fiscalização (fl.9/10); Demonstrativos dos recolhimentos de ICMS (fl.11); Demonstrativos das notas fiscais não lançadas nos livros próprios (fl.13/14); quadro resumo do ICMS, referente às notas fiscais de entrada não registradas (15); telas do sistema ATF e cópias das notas fiscais objeto da acusação (16/78); Termo de Encerramento da Fiscalização (fl.85).

Cientificada da acusação, por Aviso de Recebimento- AR (fl. 88), em 16 de novembro de 2010, a empresa apresentou tempestivamente petição reclamatória (fls. 90/124), apresentando as seguintes alegações:

- aduz, inicialmente, a tempestividade da sua defesa;
- que a fiscalização não efetuou quaisquer análises da escrita contábil, e que a própria fiscalização, em seu Termo de Encerramento, constava dizeres que todos os recolhimentos de ICMS foram encontrados e homologados, pautando sua exigência fiscal, sob a presunção de omissão de saídas apartir de notas não lançadas nos livros próprios;
- haveria falha na indicação da penalidade, por ter sido aplicada uma penalidade genérica, quando existia uma específica contida no art. 85,II, “b”, da Lei nº 6.379/96;
- alega decadência das cobranças efetuadas nos meses de fevereiro a maio de 2005, por terem os trabalhos terem sido encerrados em 10.06.2010;
- afirma, ainda possuir um regime especial de tributação, com aplicação da alíquota de 2,4%, não podendo ser aplicada a alíquota de 17%, sendo devido um ICMS de R\$ 3.060,90, e multa de R\$ 9.182,70. Assevera, ainda, que no AI não consta a indicação da alíquota de 17%, devendo ser nula a autuação;
- aduz que grande parte das mercadorias cujas notas foram objeto de cobrança eram refrigerante, sujeitas ao regime de substituição tributária, em que todo imposto da cadeia já estaria recolhido antecipadamente;
- requer, então, a nulidade da autuação, e não ocorrendo isto, pede que a penalidade aplicada seja modificada para a prevista no art. 82, II, “b”, da Lei nº 6.379/96, de 3 UFR/PB; excluindo-se da base de cálculo da autuação: as operações com refrigerantes, por estar sujeito à ST, e os documentos de janeiro a junho de 2005, aplicando-se a alíquota de 2,4% sobre o saldo remanescente, e ainda concedendo-lhe o desconto de 80% para pagamento deste saldo, com prazo a contar da data da ciência do novo cálculo.

Em contestação, o fiscal autuante concorda com alguns dos argumentos expostos pela reclamante, acatando a decadência da infração no período de fevereiro a maio, e a aplicação da alíquota de 2,4%, trazendo um novo valor de ICMS, no montante de R\$ 2.963,37.

Após informação fornecida pela autoridade preparadora de haver antecedentes fiscais (fl. 138), porém, sem reincidência, os autos conclusos foram encaminhados à Gerência de Julgamento de Processos Fiscais- GEJUP com distribuição ao julgador fiscal, **Petrônio Rodrigues Lima**, que após a análise, julgou o libelo basilar PROCEDENTE (fl. 142), ementando sua decisão conforme explicitado abaixo:

**“FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS**

*A falta de apresentação de provas materiais por parte do contribuinte, capazes de ilidir a acusação imposta na inicial, caracterizou a presunção legal de que houve omissões pretéritas de saídas de mercadorias, sem o pagamento do imposto devido.*

**AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE”**

Seguindo os trâmites processuais, deu-se à autuada regular ciência da decisão monocrática por Aviso de Recebimento em 22/7/2013 (fl. 153), a qual recorre tempestivamente a esta Corte (peça recursal de fls. 154 a 185), reafirmando grande parte das suas razões já discorrida na peça defensiva, as quais passo a apresentar:

- antes de adentrar ao mérito, faz um histórico de todos os fatos ocorridos até o julgamento proferido a instância monocrática;
- reafirma possuir um regime especial de tributação, fato esse explicitado pela fiscalização no Termo de Encerramento, com aplicação da alíquota de 2,4% sobre o faturamento, vedando o aproveitamento de quaisquer créditos. Não poderia, assim, a falta de escrituração de notas fiscais de entrada ser objeto de presunção de omissão de saída, muito menos ser aplicada a alíquota de 17%. Afirma, também, que não há como omitir saídas, nem deixar de recolher os impostos por estar obrigado a emitir ECF, não havendo o que se falar em fato gerador. Inexiste, por essas razões, crédito a ser cobrado, devendo ser nula a autuação, não cabendo, assim, a aplicação do art. 1º, do art. 105, da Lei nº 6.379/96, que fala de incorreções e omissões que seriam capazes de suprir a necessidade de nulidade;
- haveria decadência das cobranças efetuadas nos meses de fevereiro a maio de 2005, instituto reconhecido pelo autuante, mas não acatado pelo julgador que inadmitte a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, e sim aplicação do art. 173, I. Neste aspecto, reafirma que nunca deixou de recolher o ICMS, devido nas saídas de suas mercadorias, e, por essa razão deveria ser aplicada decadência pelo art. 150, §4º (prazo de 5 anos contados dos fatos geradores). E, ainda se fosse aplicado o art.173, I, estariam os lançamentos de fevereiro a maio decaídos, por ser o ICMS um tributo mensal. Assim, o julgador não pode fazer essa alegação, tampouco que o início das ações fiscalizatórias teria o condão de suspender o prazo decadencial;
- alega novamente que haveria falha na indicação da penalidade, por ter sido aplicada uma penalidade genérica, quando existia uma específica contida no art. 85,II, “b”, da Lei nº 6.379/96 por se estar ante a mero descumprimento de obrigação acessória, devendo esta ser reclassificada, aplicando-se 3 UFR/PB, e não penalidade de 200%, que infringe Princípios da Proporcionalidade e Vedação ao Confisco;
- questiona, a seguir, se o julgador teria o direito de “ignorar/inutilizar” a retratação da autoridade fiscalizatória, que identificou seus equívocos, acatando a decadência e aplicando a alíquota de 2,4%;
- quanto à manutenção, pela instância monocrática, da alíquota de 17%, já corrigida pela fiscalização para 2,4%, afirma a recorrente que esse procedimento fora equivocado. Nunca violou a Cláusula nº 8 do Termo de Concessão de Regime Especial, emitindo todos os seus documentos fiscais nas operações que realiza, estando obrigada a utilizar o ECF, e apurar seu ICMS com base na receita auferida. Desta forma, houve um

equivoco do julgador que considerou a não escrituração das notas fiscais nos livros de entrada como suposta ausência de emissão de documentos fiscais;

- novamente discorda da decisão singular, quando afirma que grande parte das mercadorias, cujas notas foram objeto de cobrança eram sujeitas ao regime de substituição tributária, em que todo imposto da cadeia já estaria recolhido antecipadamente, e não podendo ser aplicada a tese de omissão de saídas, por tal infração não ocorreu, matéria já devidamente exaurida;

- discorda, também, da alegação do julgador de que toda a jurisprudência apresentada em peça defensiva não teria aplicação ao caso concreto;

- pede a reforma da decisão, declarando nulo o auto infracional, e, caso não seja esse entendimento, requer o reconhecimento da decadência dos lançamentos dos meses de janeiro a julho, aplicando-se a penalidade contida no art. 85, II, "b" da Lei nº 6.379/96;

- subsidiariamente, se não forem atendidos os pedidos acima, requer a exclusão da base de cálculos os valores abraçados pela decadência e pela substituição tributária, aplicando a alíquota de 2,4%, devolvendo-se o direito de pagar tal exigência com desconto de 80%, contado-se 10 dias a partir da data da ciência do novo cálculo;

- ao final, pugna pela realização de sustentação oral na oportunidade da realização da sessão de julgamento do recurso em questão, bem como pela remessa das intimações relacionadas ao presente processo para as pessoas e nos endereços que indica na peça recursal (*fl. 182*).

Em forma de contra arrazoado (*fl.185*), o autuante acata o julgamento proferido a instância monocrática.

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora, foram, a mim, distribuídos, segundo critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento.

**Este é o RELATÓRIO.**

### **VOTO**

Versam os autos a respeito da aquisição de mercadorias, com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem pagamento do imposto correspondente, constatada pela ausência de lançamento de notas fiscais nos livros próprios nos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008.

Inicialmente, esclarecerei a impossibilidade de anular o libelo acusatório, solicitação feita pela reclamante ao afirmar que inexistiriam fatos geradores. De pronto, afirmo que os fatos geradores que deram ensejo a essa lide existem e foram devidamente indicados e comprovados quando da lavratura do libelo acusatório, razões que adiante adentrarei no mérito.

No entanto, quanto à nulidade suscitada, reafirmarei as alegações do julgador que salienta que um ato administrativo só poderá ser anulado quando ilegal ou ilegítimo. No entanto, o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, a natureza da infração, incorreções capazes de provocar a nulidade da autuação, conforme se aduz dos art. 14 e 17 da Lei 10.094/2013, que regulamenta o novo Processo Administrativo Tributário:

**Art. 14.** São nulos:

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente;*

*III - os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados;*

*IV - os despachos e as intimações que não contenham os elementos essenciais ao cumprimento de suas finalidades;*

*V - os autos de infração de estabelecimentos lavrados pelos auditores fiscais tributários estaduais de mercadorias em trânsito.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou lhes sejam consequentes.*

*§ 2º Ao declarar a nulidade, a autoridade fiscal julgadora competente indicará os atos por ela atingidos, ordenando as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

**Art. 17.** *Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:*

*I - à identificação do sujeito passivo;*

*II - à descrição dos fatos;*

*III - à norma legal infringida;*

*IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;*

*V - ao local, à data e à hora da lavratura;*

*VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento.*

Assim, reiteramos que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais essenciais a sua validade, não nos sendo possível acatar tal preliminar. Ademais, foram trazidos, de forma particularizada, todos os dispositivos legais aplicáveis à matéria objeto dessa lide, que serão devidamente transcritos e analisados quando da análise do mérito. Estes retratam a aplicação de uma presunção legalmente instituída, que será a seguir pormenorizada, e que transfere o ônus probante ao autuado.

Desta forma, não houve insubsistência da acusação, nem, portando, estão ausentes quaisquer elementos necessários à defesa. Foram oportunizados ao reclamante todos os momentos para que se defendesse, como a apresentação da peça reclamatória, do Recurso Voluntário sendo reiterado a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo, alguns dos pilares do ordenamento jurídico processual pátrio.

Adentrando-se ao mérito, tem-se que a acusação em análise decorre da falta de registro nos livros próprios de nota fiscal emitida em nome da autuada e tem por fundamento a presunção *juris tantum* (admite prova modificativa ou extintiva do fato a cargo do contribuinte) de que as correspondentes aquisições se deram através de recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, nos termos do art. 646 do RICMS/PB, *in verbis*:

*"Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimento a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de*

*obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção". (g.n.).*

Dessa maneira, são afrontados os arts. 158, I e 160, I, do supracitado regulamento, *in verbis*:

*“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”.*

A análise da acusação em si, e das provas colacionadas ao processo, deixa claro que constam nos autos todos os elementos necessários à configuração da infração, e aplicação da técnica aduzida pelo art. 646 do RICMS/PB que está embasada em uma presunção relativa, não havendo como prosperar a afirmação da recorrente de que inexistiriam fatos geradores capazes de embasar as presunções.

A planilha “Demonstrativo das Notas Fiscais de Entrada Não Registrada” (fls.13/14) pormenoriza todos os dados das notas, objeto da acusação, como emitente, unidade federada emissora, número das notas fiscais, data da emissão, valor tributável, ICMS devido, constando, ainda, todas as telas do Sistema ATF das notas fiscais internas, e ainda a cópia de outras.

*Ab initio*, necessário se faz esclarecer que os órgãos julgadores, sejam os julgadores monocráticos ou os membros das casas colegiadas, são dotados de autonomia, e livre convencimento para emanar seus julgados pautados em princípios constitucionais, e processuais, como o da Imparcialidade.

Desta forma, não há como acatar as alegações da recorrente, presentes à *fl. 169* dos autos, a respeito de se ter, ou não, o julgador monocrático o direito de “ignorar/inutilizar” a retratação da autoridade fiscalizatória, feita quando da sua contestação.

Ao prosseguir da sua peça recursal, afirma que a fiscalização, erroneamente, efetuou os lançamentos tomando por base a alíquota de 17%, tendo desconsiderado o Termo de Acordo nº 2004.0100.00466, do qual era detentora, que estabelecia um crédito presumido de ICMS, de modo que a carga tributária máxima resulte em percentuais de 2,4% sobre o seu faturamento, conforme disposição da Cláusula Primeira, *in verbis*:

**“REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.**

CLÁUSULA PRIMEIRA - Confere-se à empresa um crédito presumido de 85,29% (oitenta e cinco inteiros e 29 centésimos por cento), de forma que o valor mensal do ICMS a ser recolhido corresponda a 2,4% (dois inteiros e quatro décimos por cento) sobre o faturamento da empresa.

Parágrafo único – As disposições desta cláusula não se aplicam aos produtos sujeitos à substituição tributária, cujo imposto já esteja retido na fonte.” (g.n)

Clara é a definição dos termos do TARE, dispostos em sua Cláusula Primeira, que concede o benefício do crédito presumido, e aplicação deste percentual de 2,4%, sobre as saídas da recorrente, pautando-se em seu faturamento.

Isto posto, tem-se que a infração epigrafada retrata uma presunção de que ocorreram saídas pretéritas, uma cobrança que recai sobre omissões pretéritas, pela ausência do lançamento das notas fiscais de entrada nos livros próprios, sobre as quais o benefício trazido pelo TARE não tem o condão de permitir prosperar, visto acobertar, exclusivamente, a aplicação de um crédito presumido sobre suas saídas, seu faturamento, situação diversa da trazida na exordial que tem sua repercussão tributária, legalmente presumível e encontrada em suas operações de entrada.

Nesse sentido, apesar da cassação ou a suspensão do TARE não ter sido processada de pronto, ou em momento futuro, tal fato não descaracteriza a repercussão tributária tendo em vista o concreto descumprimento da obrigação principal de recolher, em face de uma situação que incorreu nas operações de entradas, quando ausentes os registros das notas fiscais de entrada nos livros próprios, não prevalecendo a tese recursal do contribuinte de que haveria a necessidade de aplicação da alíquota diferenciada de 2,4%, por ainda estar vigorando o TARE.

Seguindo as teses recursais, é trazido, à baila, o argumento de ter havido decadência parcial dos lançamentos, meses de fevereiro a maio de 2005, momento em que estariam extintos o crédito tributário, pela aplicação do art. 150, §4º do CTN.

Em linhas gerais, o conceito de decadência se traduz na perda do direito, por parte do sujeito ativo de determinado tributo, de promover o lançamento tributário, procedimento capaz de tornar a obrigação tributária líquida e certa, surgindo assim o crédito tributário. Consistindo, com certeza, um dos pontos importantes da segurança jurídica, por não permitir a protelação ao longo do tempo do dever de agir da autoridade administrativa, e promove a estabilização da relação Fazenda Pública x Contribuinte.

O CTN trata da decadência em seu art. 173, estipulando o prazo e nos seus incisos, de forma geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial do direito de o Estado efetuar o lançamento tributário, conforme transcrição abaixo:

***Art. 173** - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

***I** - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

***II** - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

***Parágrafo único** - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Também o CTN, por outro lado, no artigo 150, § 4º, estipula o prazo de cinco anos para a Fazenda Pública se pronunciar a respeito da homologação, caso a lei não fixe outro prazo:

***Art. 150** – (...)*

***§ 4.º** Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o*

*lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)*

Este reporta um menor prazo concedido a Fazenda Pública, considerando os casos em que houver a participação efetiva e exclusiva do contribuinte. O cumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo, evita controvérsia. No entanto, quando este deixar de recolher ou recolhe parcialmente o tributo devido, como no caso em análise, começam surgir controvérsias.

Contudo, aqui se faz necessário enfatizar que o ICMS – imposto em análise – está sujeito, na regra geral, ao lançamento por homologação, aquele em que o próprio contribuinte apura, informa e recolhe o tributo antecipadamente sem prévio exame do fisco. O Estado disporia então do prazo de cinco anos para dizer se concorda ou não com o valor pago pelo contribuinte, concordando dentro desse prazo, ocorreria sua homologação expressa; se não se manifesta nesse prazo, ocorre a homologação tácita; e ainda, se não concorda dentro desse prazo, faria o lançamento de ofício (auto de infração) da diferença que entender cabível.

Assim, neste aspecto, torna-se relevante a análise de qual seria o termo inicial, nos casos de **homologação**, para efeito da contagem do prazo da decadência na esfera tributária. Neste interim, necessário se faz ressaltar as disposições do Ordenamento Processual Tributário do Estado da Paraíba, aprovado pela Lei nº 10.094, de 27 de Setembro de 2013, que consagraram o prazo da decadência, nos seguintes termos:

*Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.*

*§ 1º A decadência deve ser reconhecida e declarada de ofício.*

*§ 2º Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.*

*§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador. (g.n)*

Observa-se, conforme todo o relato acima, o art. 173, do CTN dá a regra geral de decadência, ao estabelecer que o prazo de extinção do direito de lançar é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. E esse prazo se aplica ao lançamento de ofício, na hipótese em que o sujeito passivo se tenha omitido no cumprimento do dever de pagar, antes de qualquer exame do sujeito ativo, sob pena de decadência. Nos casos, em que tenha havido antecipação do pagamento, não se tendo constatado dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial conta-se da data do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Isto posto, tem-se que, no caso *sub judice*, em se tratando de denúncia que repercuta a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto, não teria como a autoridade administrativa tomar conhecimento daquilo que, segundo a denúncia descrita, não foi declarado pelo sujeito passivo, aplicando-se, assim, o prazo da regra geral do art. 173, I, do CTN, acima transcrito. Improcede a alegação da recorrente de que o Fisco poderia sim ter tido acesso a essas notas, analisando dados de terceiros, pois o lançamento do crédito nasce de uma **relação jurídica tributária** entre o sujeito passivo, aquele que deve apresentar informações, e um sujeito ativo, não existindo terceiros envolvidos.

É sabido que, sobre a matéria, o entendimento ora exposto é pacífico em nossa corte de Justiça Fiscal, em se tratando de omissões de saídas, aplicar-se-á a regra do art. 173, I do CTN, como se verifica do Acórdão, cuja ementa abaixo transcrevo:

**CARTÃO DE CRÉDITO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. INFRAÇÃO CONFIGURADA. DECADÊNCIA DE PARCELA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DA PENALIDADE PELA APLICABILIDADE DE LEI MAIS BENÉFICA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

Quando as vendas de cartão de crédito declaradas pelo contribuinte são inferiores aos valores informados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, surge a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Decadência de parcela do crédito tributário pela aplicação do art. 173, I do CTN, tendo como termo inicial de contagem o primeiro dia do exercício subsequente ao que deveria ter sido efetuado o lançamento.

Aplicam-se ao presente julgamento as disposições da recente legislação, que alterou o valor da multa referente ao descumprimento da infração em comento- Lei nº. 10.008/2013.

Acórdão 341/2014

CONS.<sup>a</sup> DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO

A outra alegação da recorrente, que merece ser ilustrada, com o condão de ser realizado um julgamento pautado na clareza e na legalidade, diz respeito a existência de operações, constantes nas notas fiscais, que eram sujeitas à substituição tributária, e deveriam ser excluídas da base de cálculo da autuação, por estar com o tributo previamente recorrido.

Neste diapasão, acertadas foram as razões do julgador monocrático, ao afirmar que a infração decorre da aplicação de uma presunção *juris tantum*, disposta legalmente no art. 646 do RICMS/PB, cuja ocorrência já fora devidamente comprovada, atingindo todas as outras vendas-saídas pretéritas de mercadorias sem que o imposto tenha sido recolhido, cuja receita marginal foi utilizada para a aquisição de mercadorias que não foram devidamente lançadas.

Isto posto, esta relatoria reafirma que o imposto cobrado neste libelo acusatório não advém daquelas operações destacadas nas notas fiscais não lançadas, que podem abarcar operações com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária ou a qualquer outro regime, mas incide, sim, por ocasião das saídas de outras mercadorias, daquele estabelecimento, que não teriam sido faturadas em operações anteriores, cuja receita marginal teria sido empregada na aquisição destas mercadorias, objeto deste lançamento compulsório, legalmente estabelecido.

**CÁLCULO DO IMPOSTO E PENALIDADE APLICADA**

Em que pesem todas as demais alegações até esse ponto esclarecidas, a recorrente argumenta, ainda, que haveria a necessidade de reclassificação da penalidade aplicada.

Argumenta que, ao caso trazido na exordial, existiria uma penalidade específica, descrita na Lei 6.379/96, em seu art. 85, II, “b”, que impõe a multa de 03 UFR/PB por documento fiscal, aos que deixarem de escriturar nos livros próprios as aquisições de mercadorias.

Contudo, sua alegação não merece esmero.

Isto posto, temos que a infração trazida na exordial retrata o descumprimento de uma **obrigação principal**, estabelecida no RICMS/PB nos seus art. 158, I, 160, I, c/c 646, e que em nada se confunde com a obrigação acessória, disposta no art. artigos 119, VIII, c/c 276 do RICMS, que não fora objeto da autuação:

*“Art. 119. São obrigações do contribuinte:*

*VIII – escriturar os livros e emitir documentos fiscais, observadas as disposições constantes dos Capítulos próprios deste Regulamento.*

*Art. 276. O Registro de Entradas, modelos 1 ou 1-A, Anexos 24 e 25, destina-se à escrituração do movimento de entradas de mercadorias, a qualquer título, no estabelecimento e de utilização de serviços de transporte e de comunicação.”*

Essas obrigações acessórias podem existir independentemente da existência ou não de uma obrigação principal, onde a lei pode estabelecer sanção pelo simples inadimplemento da uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, caracterizando uma “não prestação”, da qual decorre uma sanção prevista em lei. À autoridade fiscalizadora caberia a opção de, detectada a irregularidade do não lançamento das notas fiscais de entrada, efetuar as duas cobranças, uma quanto a obrigação principal, e, outra a acessória no mesmo Auto de Infração, em autos distintos, ou ainda optar por um das infração, fato ocorrido nesta lide em análise, que em nada macula sua legitimidade, visto serem cobranças autônomas, oriundas da mesma ação fiscal.

A seguir, transcrevo, a título exemplificativo, recente acórdão desta Corte Julgadora, em que foram trazidas as duas infrações, uma principal, e outra acessória, ambas recaindo sobre o mesmo fato gerador da falta de lançamento das notas fiscais de entrada:

**INFRAÇÕES DIVERSAS CONFIGURADAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTA MERCADORIAS - AJUSTES REALIZADOS. PENALIDADE REDUZIDA. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO RETROATIVA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO MONOCRÁTICA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

*A constatação de notas fiscais de aquisição sem a devida contabilização nos livros próprios evidencia a presunção relativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente.*

*Confirmada a irregularidade fiscal atestando a ocorrência de notas fiscais destinadas à empresa fiscalizada sem o devido lançamento dos documentos fiscais no Livro Registro de Entrada, com incidência de penalidade acessória pelo descumprimento da obrigação de fazer, porém alterando o valor cobrado pela não aplicação retroativa da legislação aletrada.*

*O procedimento fiscal efetuado por meio da técnica de Levantamento da Conta Mercadorias tem o efeito de inverter o ônus da prova para cometê-la ao contribuinte, ante a presunção relativa de certeza e liquidez do seu resultado. Pequeno ajuste realizado no exercício de 2008, por ter sido verificado lançamento*

*errôneo do valor de outras entradas não lançadas. No caso, não foram trazidos, aos autos, instrumentos de prova pelo contribuinte. Aplicam-se ao presente julgamento as disposições da recente legislação, que alterou o valor da multa referente ao descumprimento da infração em comento.*

**Acórdão 383/2014**

**Relator: FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO**

Todavia, é de suma importância ressaltar que a legislação da Paraíba recebeu uma alteração recente, que deve ser usada em benefício do contribuinte, de acordo com o princípio da retroatividade benigna da lei, disciplinado no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Desse modo, o art.82, V, “F” da Lei nº 6.379/96 foi alterado pela Lei 10.008/2013 (DOE 06//06/2013, com efeito legal a partir de 01/09/2013), passando a ter a seguinte dicção:

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

*(...)*

***V - de 100% (cem por cento):***

*(...)*

*f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria ou de prestação serviço, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive, a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração;*

*(...) (g.n).*

Portanto, cabível se torna a redução da multa disciplinada na Lei nº. 10.008/13, não nos restando outra opção senão, alterar o percentual atribuído à multa do presente libelo fiscal de 200% para 100%, conforme nova redação do artigo supracitado.

Infração	Data		Tributo	Multa	Total
	Início	Fim			
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/02/2005	28/02/2005	136,32	136,32	272,64
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/03/2005	31/03/2005	95,99	95,99	191,98
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/05/2005	31/05/2005	231,82	231,82	463,64
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/07/2005	31/07/2005	153,59	153,59	307,18
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/09/2005	30/09/2005	89,38	89,38	178,76
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/12/2005	31/12/2005	335,37	335,37	670,74
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/01/2006	31/01/2006	356,19	356,19	712,38
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/02/2006	28/02/2006	158,41	158,41	316,82
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/03/2006	31/03/2006	235,52	235,52	471,04

FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/05/2006	31/05/2006	158,41	158,41	316,82
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/06/2006	30/06/2006	231,85	231,85	463,7
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/08/2006	31/08/2006	158,41	158,41	316,82
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/09/2006	30/09/2006	1.881,62	1881,62	3763,24
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/10/2006	31/10/2006	187	187	374
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/11/2006	30/11/2006	1.378,98	1378,98	2757,96
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/12/2006	31/12/2006	316,83	316,83	633,66
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/01/2007	31/01/2007	167,82	167,82	335,64
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/02/2007	28/02/2007	104,89	104,89	209,78
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/03/2007	31/03/2007	251,74	251,74	503,48
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/04/2007	30/04/2007	158,61	158,61	317,22
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/06/2007	30/06/2007	125,87	125,87	251,74
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/08/2007	31/08/2007	2.114,13	2114,13	4228,26
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/09/2007	30/09/2007	84,76	84,76	169,52
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/11/2007	30/11/2007	548,13	548,13	1096,26
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/12/2007	31/12/2007	577,93	577,93	1155,86
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/01/2008	31/01/2008	1.757,33	1757,33	3514,66
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/02/2008	28/02/2008	1.981,90	1981,9	3963,8
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/03/2008	31/03/2008	85	85	170
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/05/2008	31/05/2008	1.696,26	1696,26	3392,52
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/07/2008	31/07/2008	119,01	119,01	238,02
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/12/2008	31/12/2008	907,56	907,56	1815,12
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/01/2009	31/01/2009	272,44	272,44	544,88
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/02/2009	28/02/2009	306,61	306,61	613,22
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/03/2009	31/03/2009	322,23	322,23	644,46
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/05/2009	31/05/2009	558,48	558,48	1116,96
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/06/2009	30/06/2009	1.039,42	1039,42	2078,84

FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/07/2009	31/07/2009	143,06	143,06	286,12
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/10/2009	31/10/2009	510,32	510,32	1020,64
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/11/2009	30/11/2009	95,37	95,37	190,74
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/12/2009	31/12/2009	1.646,82	1646,82	3293,64
<b>TOTAL</b>			<b>21.681,38</b>	<b>21.681,38</b>	<b>43.362,76</b>

Em face desta constatação processual,

**VOTO** pelo recebimento do Recurso **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito pelo **PROVIMENTO PARCIAL**, para alterar a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PROCEDENTE**, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.000000622/2010-55**, lavrado em 28/10/2010, contra a empresa acima identificada, **ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.138.497-8, declarando como devido o crédito tributário no valor de **R\$ 43.362,76** (quarenta e três mil, trezentos e sessenta e dois reais, setenta e seis centavos), por infração aos artigos 158, I, 160, c/c 646, todos do RICMS/PB, sendo **R\$ 21.681,38** (vinte e um mil, seiscentos e oitenta e um reais, trinta e oito centavos), de ICMS, sem prejuízo da multa por infração, no valor de **21.681,38** (vinte e um mil, seiscentos e oitenta e um reais, trinta e oito centavos), nos termos do art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, cancelo, por indevido, o montante de **R\$ 21.681,38** (vinte e um mil, seiscentos e oitenta e um reais, trinta e oito centavos), de multa, referente à aplicação da redução da penalidade instituída na Lei nº 10.008/2013.

Intimações necessárias devem incluir a remessa para o endereço indicados em *fls.* 182 da peça recursal.

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 13 de fevereiro de 2015.**

**DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO**  
Conselheira Relatora