



**Conselho de Recursos Fiscais**

**Processo nº 127.729.2012-7**

**Acórdão nº 471/2015**

**Recursos HIE/VOL/CRF-307/2014**

**1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.**

**2ª RECORRENTE: NORDESTÃO COMERCIAL DE ESTIVAS E CEREAIS LTDA.**

**1ª RECORRIDA: NORDESTÃO COMERCIAL DE ESTIVAS E CEREAIS LTDA.**

**2ª RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.**

**PREPARADORA : COLETORIA ESTADUAL DE ITAPORANGA.**

**AUTUANTE: RODRIGO JOSÉ M. TEIXEIRA.**

**RELATORA: CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.**

**CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO DE VALORES MAIORES QUE O DESTACADO NO DOCUMENTO DE ORIGEM. DECADÊNCIA. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. FALTA DE PROVAS DA SUA INEXISTÊNCIA. CONFIRMAÇÃO. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS ALICERÇADA EM CRITÉRIO DE APURAÇÃO CONDIZENTE COM A INFRAÇÃO DISTINTA E DESCRITA EM NOTA EXPLICATIVA. VÍCIO FORMAL. CARACTERIZAÇÃO. REDUÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO. DETECÇÃO ASSENTADA EM NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. ILÍCITO TRIBUTÁRIO NÃO CONFIGURADO. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MENOS SEVERA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. DESPROVIMENTO DO RECURSO HIERÁRQUICO E PARCIAL PROVIMENTO DO VOLUNTÁRIO.**

- Configurada a decadência dos créditos tributários referentes à infração de crédito indevido apropriado em valores superiores ao destacado no documento fiscal e origem, tendo em vista que a ciência do auto infracional ocorreu após o prazo de cinco anos contados da ocorrência dos fatos geradores.

- A diferença tributável constatada no Levantamento da Conta Mercadorias repercute omissão de saídas de mercadorias tributáveis, cuja prova da improcedência, que compete ao acusado, em decorrência da inversão desse ônus, por este não foi efetuada, o que não excluiu o ilícito que lhe foi imputado. Ajustes na penalidade em virtude da aplicação de sanção menos severa prevista em lei posterior.

- Caracterizado o vício formal na acusação da infração de omissão de saídas tributáveis alicerçada no confronto entre as informações de vendas por meio de cartões de crédito e débito, tendo em vista que o procedimento de apuração, que lhe daria respaldo, em verdade, coaduna-se com o ilícito informado na nota explicativa, que com aquela não se confunde, o que acarreta a nulidade do respectivo lançamento de ofício.

- O lançamento de nota fiscal de entrada de mercadorias, efetuado nos livros próprios, com base de cálculo inferior a que nela se contém não repercute a infração de falta de recolhimento do ICMS decorrente de redução da base de cálculo do imposto, o que acarreta, por este fato, a sucumbência da acusação.

**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 dos Recursos **HIERÁRQUICO, por regular**, e **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PARCIAL PROVIMENTO** do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.00002282/2012-69**, de fls. 3 e 4, lavrado em 10/10/2012, contra a empresa **NORDESTÃO COMERCIAL DE ESTIVAS E CEREAIS LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.108.508,3, devidamente qualificada nos autos, e declarar como devido o ICMS no valor de **R\$ 11.534,13** (onze mil, quinhentos e trinta e quatro reais e treze centavos), por infração aos artigos 158, I e 160, I, c/c os arts. 643, § 4º, II e 646, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de **R\$ 11.534,13** (onze mil, quinhentos e trinta e quatro reais e treze centavos), nos termos dos arts. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.008.2013, perfazendo um crédito tributário no total de **R\$ 23.068,26** (vinte e três mil, sessenta e oito reais e vinte e seis centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R\$ 18.807,73, sendo R\$ 2.441,95 de ICMS e R\$ 16.365,78 de multa por infração, pelos fundamentos acima expedidos.

Fica ressalvada a possibilidade de proceder outro feito fiscal capaz de produzir os efeitos que lhe são próprios, relativamente a parte do lançamento de ofício declarada nula em virtude de vício formal.

**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 18 de setembro de 2015.**

**Maria das Graças Donato de Oliveira Lima**  
**Cons<sup>a</sup>. Relatora**

**Gianni Cunha da Silveira Cavalcante**  
**Presidente**

**Participaram do presente julgamento os Conselheiros,  
JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA  
BARBOSA, FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO, DOMÊNICA COUTINHO  
DE SOUZA FURTADO, ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO.**

**Assessora Jurídica**

**GOVERNO  
DA PARAÍBA**

Recurso HIE./VOL. CRF N.º 307/2014

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

2ª RECORRENTE: NORDESTÃO COMERCIAL DE ESTIVAS E CEREAIS LTDA.

1ª RECORRIDA: NORDESTÃO COMERCIAL DE ESTIVAS E CEREAIS LTDA.

2ª RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

PREPARADORA : COLETORIA ESTADUAL DE ITAPORANGA.

AUTUANTE: RODRIGO JOSÉ M. TEIXEIRA.

RELATORA: CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.

*CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO DE VALORES MAIORES QUE O DESTACADO NO DOCUMENTO DE ORIGEM. DECADÊNCIA. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. FALTA DE PROVAS DA SUA INEXISTÊNCIA. CONFIRMAÇÃO. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS ALICERÇADA EM CRITÉRIO DE APURAÇÃO CONDIZENTE COM A INFRAÇÃO DISTINTA E DESCRITA EM NOTA EXPLICATIVA. VÍCIO FORMAL. CARACTERIZAÇÃO. REDUÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO. DETECÇÃO ASSENTADA EM NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. ILÍCITO TRIBUTÁRIO NÃO CONFIGURADO. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MENOS SEVERA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. DESPROVIMENTO DO RECURSO HIERÁRQUICO E PARCIAL PROVIMENTO DO VOLUNTÁRIO.*

- Configurada a decadência dos créditos tributários referentes à infração de crédito indevido apropriado em valores superiores ao destacado no documento fiscal e origem, tendo em vista que a ciência do auto infracional ocorreu após o prazo de cinco anos contados da ocorrência dos fatos geradores.

- A diferença tributável constatada no Levantamento da Conta Mercadorias repercute omissão de saídas de mercadorias tributáveis, cuja prova da improcedência, que compete ao acusado, em decorrência da inversão desse ônus, por este não foi efetuada, o que não excluiu o ilícito que lhe foi imputado. Ajustes na penalidade em virtude da aplicação de sanção menos severa prevista em lei posterior.

- Caracterizado o vício formal na acusação da infração de omissão de saídas tributáveis alicerçada no confronto entre as informações de vendas por meio de cartões de crédito e débito, tendo em vista que o procedimento de apuração, que lhe daria respaldo, em verdade, coaduna-se com o ilícito informado na nota explicativa, que com aquela

*não se confunde, o que acarreta a nulidade do respectivo lançamento de ofício.*

*- O lançamento de nota fiscal de entrada de mercadorias, efetuado nos livros próprios, com base de cálculo inferior a que nela se contém não repercute a infração de falta de recolhimento do ICMS decorrente de redução da base de cálculo do imposto, o que acarreta, por este fato, a sucumbência da acusação.*

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

## **RELATÓRIO**

*Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, os Recursos **HIERÁRQUICO** e **VOLUNTÁRIO**, interpostos contra a decisão monocrática que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002282/2012-69 (fls. 3 e 4), lavrado em 10 de outubro de 2012, onde a autuada, **NORDESTÃO COMERCIAL DE ESTIVAS E CEREAIS LTDA.**, é acusada das irregularidades que adiante transcrevo:*

**- CRÉDITO INDEVIDO (CRÉDITO MAIOR QUE O PERMITIDO)** – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte creditou-se do ICMS destacado em documento fiscal em valor maior que o permitido, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa – O contribuinte apropriou-se de crédito fiscal em valor superior ao informado pelo emitente da nota fiscal.

**- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS** – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do levantamento Conta Mercadorias.

Nota Explicativa – O contribuinte omitiu a venda de mercadorias tributáveis no valor de R\$ 67.847,83, no período de 2008, acarretando na sonegação de ICMS.

**- OMISSÃO DE VENDAS.** *Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas tributáveis sem o pagamento do imposto devido por ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito.*

Nota Explicativa – O contribuinte não declarou a saída de mercadorias tributáveis, haja vista o lançamento de NF's de sua

*emissão constarem nos registros fiscais de outros contribuintes mas não constarem nos registros fiscais próprios, acarretando na sonegação de ICMS.*

- REDUÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO – Falta de recolhimento do ICMS, em virtude de redução indevida da base de cálculo para apuração do imposto devido.

Nota Explicativa – O contribuinte lançou a NF 245536, de 17/3/2008, com valor de R\$ 1.405,87, enquanto o valor da NF é R\$ 1.713,20, sonegando o ICMS do valor resultante, R\$ 307,33.

*De acordo com a referida peça acusatória, as irregularidades teriam acontecido no durante os exercícios de 2007 e 2008.*

*Por considerar infringido o art. 74 c/c o art. 75, § 1º, além dos arts. 158, I e 160, I c/c os arts. 643, § 4º, II e 646, e os arts. 158, I e 160, I, c/c o art. 646, bem como o art. 106, II, “a”, todos do RICMS/PB, o autuante procedeu ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 13.976,08, ao mesmo tempo em que sugeriu a aplicação da penalidade pecuniária na quantia de R\$ 27.899,91, nos termos dos arts. 82, II, “e” e V, “a” e “h”, da Lei nº 6.379/96.*

Documentos instrutórios constam às fls. 5 a 32: Ordem de Serviço Normal, Termo de Início de Fiscalização, demonstrativo do levantamento da Conta Mercadorias, referente ao exercício de 2008, informação de Inconsistências nas Declarações GIM e DASN/Nº de Processamento MF01201145299, Representação Fiscal, cópia de AR, Informação Fiscal, Termo de Encerramento de Fiscalização.

Cientificada do resultado da ação fiscal, conforme atesta o Aviso de Recebimento de fl. 34, assinado por seu receptor em 17/11/2012, a autuada deixou de exercer seu direito de defesa, tornando-se revel, conforme revela o Termo de Revelia, de fl. 36, datado de 2/1/2013.

Após a prestação de informação sobre a inexistência de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, de onde retornaram em duas oportunidades para cumprimento das diligências requisitadas pela auditoria jurídica daquela Casa, às fls. 39 e 41, as quais findaram por serem cumpridas, conforme demonstram os documentos de fls. 39 a 44.

Remetidos os autos à Gerência de Julgamento de Processos Fiscais, estes foram distribuídos ao julgador fiscal, Petrônio Rodrigues Lima, que liminarmente concluiu pela nulidade da denúncia fiscal omissão de saídas tributáveis detectada mediante o confronto das vendas tributáveis pagas por meio de cartão de crédito/débito, declaradas pela autuada em valor inferior ao informado pelas administradoras desse meio de pagamento, ao fundamento da existência de vício na descrição do fato dado como infringente, visto que esta não encontra suporte no documento que a instrui, o qual não obstante retrata fatos que guardam correspondência com a nota explicativa que se reporta a ilícito distinto do denunciado. Ao mesmo tempo, a referida autoridade manteve *in totum* a

exação fiscal relativa o ICMS sobre as demais delações fiscais e promoveu a redução no valor da penalidade, aplicando ao caso o princípio da retroatividade da lei tributária, insculpido no art. 106, II, “c” do CTN, diante do advento da Lei Estadual nº 10.008/2013, que estabelece sanção mais benigna.

Dessa forma, procedeu parcialmente o auto infracional, ficando, o crédito tributário, constituído do valor de R\$ 25.553,34, sendo R\$ 12.789,73, de ICMS e R\$ 12.763,61, de multa por infração, conforme sentença de fls. 48 a 51.

Seguindo os trâmites processuais, deu-se a interposição de recurso hierárquico (fl. 52) e à autuada foi efetuada a regular ciência da decisão monocrática (conforme atesta o Edital nº 004/2014-CEI, de fl. 55, a qual recorre tempestivamente a esta Corte de Julgamento (peça recursal de fl. 56), requerendo o cancelamento do auto de infração, em face dos seguintes fatos que alega:

*- não houve utilização de crédito indevido, visto que os créditos apropriados decorreram de mercadorias tributadas normalmente;*

*- não houve saídas de mercadorias desacompanhadas de documento hábil (cupom ou nota fiscal).*

Comparecendo aos autos para apresentar suas contrarrazões, nas fls. 62 e 63, o autuante ressalta que os fatos alegados pelo contribuinte não se fizeram acompanhar de provas capazes de embasar sua defesa e seu pedido de cancelamento do auto infracional e, por essa razão, pugna pela confirmação da decisão singular.

Remetidos os Autos a esta Casa, estes foram a mim distribuídos para apreciação e decisão.

**Está relatado.**

## VOTO

A exigência que motivou o presente contencioso fiscal tem origem na conduta da autuada, que consistiu de práticas ilegais cuja análise passo efetuar conforme a sequência das acusações postas na peça vestibular.

**PRELIMINAR**

Antes de adentrar o mérito da causa, importa observar que a peça basilar preenche os requisitos de validade, estabelecidos no art. 142 do CTN, exceto quanto à acusação de “omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido por ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito”, tendo em vista que as informações postas na nota explicativa, que poderiam exercer função meramente complementar ou esclarecedora do fato que se pretendeu denunciar, mediante relato de circunstâncias a este relacionadas, na verdade, a referida

nota, não cumpriu essa finalidade, pois seu conteúdo revela a ocorrência de ilícito distinto daquele contido na descrição da infração (grifei).

Além dessa peculiaridade, os documentos instrutórios, de fls. 16 a 27, os quais relacionam notas fiscais de saídas informadas pelos respectivos destinatários e não declaradas na GIM do emitente, guardam relação apenas com o fato descrito na nota explicativa, que é distinto do que se contém na descrição da infração, posta no lançamento de ofício, o que compromete a identificação da natureza da infração de fato denunciada.

Em decorrência do que, considero que a identificação da real natureza da infração restou comprometida e, por consequência, o exercício do direito de defesa, de modo que me acosto à decisão singular, no que toca à nulidade do lançamento tributário acima citado.

Efetivamente, esse lançamento padece vício de forma insanável nos próprios autos, pois não atende o disposto no art. 142 do CTN, que recepcionou a Lei Estadual nº 10.094/2013, cumprindo-me, por esse fato, declarar sua nulidade, *ex vi* dos arts. 16 e 17, II, da citada lei estadual:

*“Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.”*

*“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 – (...)*

*II – à descrição dos fatos”.*

Ressalva-se ao sujeito ativo o direito de proceder a outro feito que atenda aos reclamos da legislação de regência, para reaver os créditos tributários porventura devidos pelo contribuinte, tanto em relação aos valores compreendidos no exercício de 2007 como no de 2008, tendo em vista se tratar de vício formal quanto à natureza da infração, o que coloca a situação fora do alcance da decadência, conforme aplicação do art. 173, II, do CTN.

Portanto, nesse âmbito confirmo o *decisum* singular.

## **MÉRITO**

**CRÉDITO INDEVIDO - Exercício de 2007**

Trata-se de acusação cujos fatos geradores datam de agosto e novembro de 2007, e foram denunciados no auto de infração que teve sua ciência



configurada em 17/11/2012, conforme atesta o AR de fl. 34, o que caracteriza nítida situação de decadência dos respectivos créditos tributários, senão vejamos.

Embora não tenha sido alegada no recurso voluntário, mas por se tratar de matéria de ordem pública, devendo ser, por essa razão, declarada de ofício, pelo julgador fiscal, passo às seguintes considerações.

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. Consistindo, com certeza, um dos pontos importantes da segurança jurídica, por não permitir a postergação *ad infinitum* do dever de agir da autoridade administrativa, o que fomentaria a instabilidade nas relações sociais. O contribuinte não pode ficar eternamente a mercê do Poder Público, sob pena de instabilidade da relação Fazenda Pública x Contribuinte.

Neste toar, a decadência visa impedir que as relações jurídicas perdurem indefinidamente, sem termo final, sem solução, o que resguarda a segurança jurídica já mencionada.

Nesse desiderato, o artigo 173 do CTN estabelece a regra geral da decadência, estipulando prazo e, nos seus incisos, o início da sua contagem, dentro do qual assiste à Fazenda Pública o direito de legitimamente constituir o crédito tributário mediante lançamento, conforme segue:

*“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”.*

Portanto, como regra geral, a decadência se opera dentro do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante a dicção do dispositivo supra (art. 173, I), e 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.

Da mesma forma, se o sujeito passivo paga o tributo antecipadamente, mas em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade fiscal homologar, se assentir na sua exatidão, do contrário deve lançar de ofício a diferença não recolhida, observado, para tanto, o prazo de cinco anos contados, nesse caso, da ocorrência do fato gerador, consoante disposição do art. 150, § 4º, do CTN (grifei). Eis a dicção do citado dispositivo:

*“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”.*

Essa solução se dá em função de que a notoriedade do fato, que ensejaria ao Fisco o conhecimento de que o pagamento do imposto se dera apenas de modo parcial, consiste na declaração que lhe é prestada pelo contribuinte sobre os valores do imposto apurados, cujos recolhimentos, não obstante, verificaram-se a menor, caso em que os créditos tributários correspondentes à diferença não paga estariam a mercê da regra do art. 150, § 4º, do CTN, para o efeito de lançamento de ofício, cujo prazo para realizar-se, nessa situação, deve ser contado da ocorrência dos fatos geradores.

Com efeito, a circunstância de notoriedade do fato (pagamento do imposto em valor inferior ao apurado e declarado) caracteriza-se quando o contribuinte satisfaz à regra do art. 150, § 1º, do CTN. O sujeito ativo, diante da atividade do contribuinte homologa os valores pagos ou lança de ofício a diferença informada, porém não recolhida, dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador (grifei).

Também se caracteriza a notoriedade da ocorrência do fato gerador do imposto a simples entrega de declaração prestada pelo próprio contribuinte em documento apropriado. Nesse sentido, dispõe a hodierna jurisprudência do STF, segundo a qual, havendo a declaração do contribuinte acerca de fatos geradores, a decadência deve ser analisada sob a égide do art. 150, § 4º, do CTN.

O novo ordenamento processual administrativo tributário deste Estado – Lei nº 10.094, de 27/9/2013, cujos efeitos se produziram a partir de 1º de março de 2014 (art. 165) - adotou essa diretriz do STF, consoante se infere do art. 22, § 3º, *in verbis*:

*“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 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 econômicos 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. (Grifo não constante do original)

Assim, em vista do disciplinamento legal estabelecido aos impostos cujo lançamento se perfaz por homologação, aliado à hodierna jurisprudência do STF, que considera a declaração do contribuinte acerca de fatos geradores informados, a decadência deve ser considerada à luz do art. 150, § 4º, do CTN.

Nesses cenários, considera-se que o sujeito ativo dispõe de condições para proceder ao lançamento de ofício para cobrança do imposto não recolhido, total ou parcialmente, de forma antecipada, sem qualquer exame prévio da autoridade administrativa, dentro do prazo e contagem, acima mencionados.

Por outro lado, inexistente o recolhimento antecipado do ICMS ou a declaração sobre fatos geradores não se pode esperar que, diante da inexistência de notoriedade do fato gerador, o Fisco tenha tomado conhecimento da sua ocorrência para o efeito de lançar o crédito tributário. Nessas circunstâncias (desconhecimento da ocorrência do fato gerador, posto que omitida), o prazo quinquenal da decadência começa a fluir a partir **do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**, nos termos do art. 173, I do CTN, acima transcrito.

Isto considerando, observa-se que relativamente à acusação em exame houve meios de o Fisco tomar conhecimento da eclosão dos fatos geradores do ICMS para o efeito de homologar os créditos tributários, se com eles concordasse, ou lançar a diferença porventura existente e não paga, visto que em razão da existência de declaração do resultado da apuração do ICMS, formalizada pela recorrente através da prestação de informações econômico fiscais, efetuada por meio de entrega das GIM's, estampa-se a circunstância de que ao Fisco foi dado o pleno conhecimento da existência de operações tributáveis pelo ICMS, naqueles períodos, de modo que, diante dessa peculiaridade, sou impelida a concluir que essa situação se rege pela norma do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, a partir da data do fato gerador do imposto o Fisco dispunha de cinco anos para homologar, expressa ou tacitamente, os lançamentos realizados pela empresa, se com eles concordasse, ou lançar de ofício se dele discordasse. Como não o fez dentro desse prazo, isto é, como não lançou de ofício antes do término do prazo concedido para homologação, operou-se a decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário.

Com efeito, no caso em exame, a denúncia de Crédito Indevido (Crédito Maior que o Permitido) se consubstanciou pelo recolhimento a menor do ICMS, decorrente de operações realizadas no período de 1/8/2007 a 30/9/2007, por ter, a autuada, apurado incorretamente, ao final de cada mês, o montante a pagar, em razão de apropriação de créditos, tidos como indevidos, porque creditados em valor superior ao destacado no documento de origem.

Assim, tendo o sujeito passivo prestado a devida declaração ao Fisco, como de fato o fez, aplica-se a regra de do art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº

10.094/2013, cabendo à fiscalização se pronunciar, sobre os valores declarados e recolhidos, no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, como disciplina a norma de regência.

Como se vê, o *dia a quo* do prazo decadencial, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o fato gerador.

Sob o ponto de vista prático, resta-nos, apenas, identificar quando se verifica o fato gerador na hipótese de crédito indevido apropriado nos livros fiscais próprios.

Olhando sob o prisma da escrituração fiscal do ICMS, o imposto destacado na Nota Fiscal de aquisição é lançado como crédito no livro Registro de Entradas. Já o ICMS calculado a cada venda é destacado na Nota Fiscal emitida pelo contribuinte e registrado no livro Registro de Saídas. Ao final do mês, o total de débitos do imposto, que é a despesa tributária total no período será diminuído do total dos créditos apropriados pelas entradas de mercadorias e, deste cotejo de contas, surge o valor a pagar em dinheiro ao Fisco. Ou, em caso de saldo favorável ao contribuinte, o valor de crédito a ser transportado ao período subsequente de apuração (hipótese de saldo credor).

Em outras palavras, no que diz respeito ao ICMS, os cálculos dos montantes devidos pelo contribuinte são apurados mensalmente. Assim, no decorrer do lapso temporal de um mês (período de apuração do ICMS), ocorrem inúmeros fatos geradores do ICMS, em relação aos quais, a partir da conjugação das respectivas bases de cálculos e alíquotas, computa-se o valor do imposto a ser recolhido, quantificando-se a obrigação tributária.

Ora, o enxerto de crédito, tido como indevido, na equação resulta em prejuízo ao princípio da não-cumulatividade, na medida em que pode deflagrar o surgimento de um saldo credor superior ao correto ou saldo devedor inferior ao devido, ocorrendo, neste caso, a conseqüente supressão do pagamento do ICMS correspondente à diferença entre o valor pago e aquele que deveria ter sido recolhido, porém não foi em decorrência da distorção na sua apuração.

Assim sendo, no caso do ICMS, que tem o fato gerador efetivado em um único ato – a saída da mercadoria do estabelecimento comercial ou industrial que, em cumprimento a determinada legalidade, agrupa o dever de antecipar o recolhimento do imposto devido, depois de compensar o débito com o crédito e apurar saldo do período, na aplicabilidade da regra da decadência, prevista no art. 150, §4º do CTN, deve-se tomar por base o saldo devedor apurado na Conta Gráfica, que é o fato gerador do ICMS, que consiste na saída de mercadorias documentalmente.

Para melhor ilustrar a matéria transcrevo fragmentos do voto proferido pelo ministro Benedito Gonçalves nos autos do AgRg no REsp 1.199.262/MG, que esclarece a matéria:

*“A circunstância apontada pela parte embargada, de que a autuação decorreu de creditamento indevido, é desinfluyente para a*

*solução da controvérsia em comento. Com efeito, como veremos adiante, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despidendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo. Frise-se, ainda, que, diferentemente do sustentado pela parte embargada, o fato gerador de que trata o art. 150, 4º do CTN se refere ao do débito não adimplido (saldo devedor) e não dos créditos que supostamente foram indevidamente utilizados.”*

Seguindo este raciocínio, os fatos infringentes, denunciados na presente lide, dizem respeito ao exercício de 2007, nos períodos de agosto e setembro, desse exercício. O pórtico acusatório foi lavrado em 10.10.2012, com efetiva ciência em 17/11/2012. Portanto, a decadência se opera para apuração nos referidos períodos.

Todavia, para que se opere a decadência, segundo o prazo do art. 150, § 4º, do CTN, além da apuração do ICMS na Conta Gráfica, necessário a comunicação ao Fisco, prestada pelo contribuinte mediante a GIM do período de apuração, pois é com o cumprimento dessa obrigação acessória que se dá ao Fisco conhecimento sobre a ocorrência dos fatos geradores do período. Aí sim, verifica-se o termo inicial do prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, isto é, o dia em que é entregue a declaração constitutiva do crédito tributário pelo contribuinte (no caso de Estado da Paraíba - a GIM ou SPED). Afinal, somente com ela (a declaração constitutiva) é que será possível ao Fisco verificar a exatidão da apuração do tributo pelo contribuinte para o efeito de homologar ou lançar de ofício, se com esta não concordar.

Assim sendo, no caso em exame, os créditos tributários referentes à denúncia de Crédito Indevido (Crédito Maior que o Permitido) que se consubstanciaria pelo recolhimento a menor do ICMS, decorrente de operações realizadas no período de 1/8/2007 a 30/9/2007, por ter, a autuada, apurado incorretamente, ao final de cada mês, o montante a pagar, foram tragados pela decadência, visto que a ciência do auto de infração se deu após o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, do qual o Fisco teve conhecimento na ocasião da entrega das GIM's, pela recorrente.

Desse modo, o lançamento tributário relativo à acusação em pauta foi atingido pelo quinquênio decadencial, o que me motiva a reconhecer a falta de agilidade da Fazenda Pública no período de cinco anos que se seguiram à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e me impele a reformar, nesse âmbito, a decisão monocrática, para improceder, pois, o referido lançamento.

OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS – Conta Mercadorias –  
Exercício de 2008.

A Fiscalização realizou o levantamento da Conta Mercadorias, arbitrando o lucro de 30% (trinta por cento) sobre o custo das mercadorias vendidas, que resultou em diferença tributável, alicerçada em presunção de saídas sem pagamento do imposto, conforme determina o Regulamento, nos seus artigos 643, § 4º, II, 158, I, 160, I, *in verbis*:

*"Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será procedido exame nas escritas, fiscal e contábil, das pessoas sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto, consoante as operações de cada exercício.*

.....  
*§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório:*

.....  
*II - o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular."*

*"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;"*

É sabido, pois, que o Levantamento da Conta Mercadorias com arbitramento do lucro bruto é uma técnica de auditoria absolutamente legítima de que se vale a fiscalização para aferição da movimentação mercantil das empresas que possuem apenas escrita fiscal.

As diferenças apuradas na citada conta suportam o lançamento indiciário do ICMS devido, posto que firmam presunção de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente. Porém, como se trata de presunção relativa, admite a prova em contrário a cargo do contribuinte, uma vez que este é o possuidor de toda a documentação fiscal do estabelecimento que lhe pertence.

No caso em análise, de um lado, observa-se regular técnica fiscal aplicada na apuração da situação da autuada perante o Fisco estadual, técnica essa cuja

aplicabilidade consta demonstrada no Levantamento da Conta Mercadorias, de fl. 10, e do outro lado, embora a recorrente tenha negado o cometimento da infração que lhe é imputada não se desincumbiu da responsabilidade de demonstrar a improcedência da acusação.

Isto considerando, não há como deixar de confirmar a decisão singular, para manter o lançamento de ofício, no que compete ao ICMS devido.

**REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO** – Período de março de 2008.

Consoante a delação fiscal em evidência, trata-se da Nota Fiscal nº 245536, emitida em 17/3/2008, no valor de R\$ 1.713,20, mas a recorrente a teria lançado como se fosse de R\$ 1.405,87, o seu valor, reduzindo-lhe, assim a base de cálculo.

Todavia, analisando o demonstrativo de fl. 15, observa-se a nota fiscal acima citada consiste num documento de entrada, emitido pela empresa CIPAN COM. E INDÚSTRIA DE PROD. ALIM, com inscrição no CCICMS estadual sob nº 16.121.438-0. Portanto, é uma nota fiscal que acobertou uma operação de aquisição de mercadorias efetuada pela recorrente que, equivocadamente, a teria lançado com valor de base de cálculo menor do que o que nela havia sido corretamente destacado.

Portanto, considerando que o lançamento dos documentos de entrada/aquisição se faz no Registro de Entradas e o seu valor é levado a crédito no Registro de Apuração do ICMS, logo, o seu lançamento com valor menor do que o destacado no documento fiscal tem como consequência o creditamento do ICMS num valor a menor do que aquele a tinha direito a adquirente, no caso a recorrente.

Logo, essas circunstâncias não caracterizam ilícito fiscal algum e somente acarretam prejuízo ao contribuinte, no caso à recorrente que, ao se creditar de valor inferior ao que tinha direito, no período de apuração do ICMS, pode ter recolhido o imposto num valor maior do que o devido ou, por outro lado, ter transferido crédito para o período seguinte em um valor menor do que o correto, ao final da apuração mensal do ICMS.

Em decorrência desses fatos, reformo a decisão singular, para improceder o lançamento de ofício em tela.

#### **PENALIDADE PECUNIÁRIA**

Nesse quesito, um fato superveniente veio em socorro da recorrente, atenuando-lhe a penalidade lançada no auto infracional. Trata-se das alterações advindas da Lei nº 10.008/13 (DOE de 06/06/13) com efeitos a partir de 01/09/2013, de modo que as penalidades relacionadas às infrações por descumprimento da obrigação principal correspondente ao ICMS, e que foram lançadas de ofício passam a se reger pela regra estatuída na citada Lei, a partir data supra, em face do princípio da retroatividade da lei mais benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Assim, é cabível a aplicação da multa por infração disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que as multas por infração antes previstas no percentual de 200% passam a ser calculadas com base no percentual de 100%.

Nessa senda, o crédito tributário resultante dos ajustes acima referidos passa a se constituir dos seguintes valores:

#### CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO

Infração	Exerc.	ICMS (R\$)	M. por Infr. R\$)	Total (R\$)
Créd. Indevido	8/2008	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Créd. Indevido	9/2007	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Omiss. Saíd.(C. Merc.)	1/1 a 31/12/2008	<b>11.534,13</b>	<b>11.534,13</b>	<b>23.068,26</b>
Omissão de Vendas	1/2007	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Omissão de Vendas	3/2007	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Omissão de Vendas	5/2007	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Omissão de Vendas	9/2007	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Omissão de Vendas	7/2007	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Redução Ind. B. C.	3/2008	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Totais	-----	<b>11.534,13</b>	<b>11.534,13</b>	<b>23.068,26</b>

Diante do exposto,

**VOTO** pelo recebimento dos Recursos **HIERÁRQUICO**, por **regular**, e **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo **DESPROVIMENTO** do primeiro e **PARCIAL PROVIMENTO** do segundo, para alterar quanto aos valores a sentença exarada na instância monocrática, que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento n.º **933000008.09.00002282/2012-69**, de fls. 3 e 4, lavrado em 10/10/2012, contra a empresa **NORDESTÃO COMERCIAL DE ESTIVAS E CEREAIS LTDA.**, inscrita no CCICMS sob nº 16.108.508,3, devidamente qualificada nos autos, e declarar como devido o ICMS no valor de **R\$ 11.534,13** (onze mil, quinhentos e trinta e quatro reais e treze centavos), por infração aos artigos 158, I e 160, I, c/c os arts. 643, § 4º, II e 646, todos do RICMS/PB, sem prejuízo da multa por infração, no valor de **R\$ 11.534,13** (onze mil, quinhentos e trinta e quatro reais e treze centavos), nos termos dos arts. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.008.2013, perfazendo um crédito tributário no total de **R\$ 23.068,26** (vinte e três mil, sessenta e oito reais e vinte e seis centavos).

Ao mesmo tempo cancelo, por irregular, o montante de R\$ 18.807,73, sendo R\$ 2.441,95 de ICMS e R\$ 16.365,78 de multa por infração, pelos fundamentos acima expedidos.



Fica ressalvada a possibilidade de proceder outro feito fiscal capaz de produzir os efeitos que lhe são próprios, relativamente a parte do lançamento de ofício declarada nula em virtude de vício formal.

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 18 de setembro de 2015.**

**MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA  
Conselheira Relatora**