



PROCESSO Nº 0989732017-2

ACÓRDÃO Nº 277/2024

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

Advogado: Sr.º BRUNO STUANI COELHO DA SILVA, inscrito na OAB/SP sob o nº 483.064

2º Recorrente: ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA

2º Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: FERNANDO SOARES PEREIRA DA COSTA

Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE.

**ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS REALIZADAS. CABIMENTO - IRREGULARIDADE CONFIRMADA EM PARTE. RECURSO DE OFÍCIO. PARCIAL PROVIMENTO. RECURSO VOLUNTÁRIO. DESPROVIMENTO. REDUÇÃO DE OFÍCIO DA MULTA CONFORME LEI 12.788/23.**

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. *In casu*, a Autuada, por meio de provas irrefutáveis, comprovou parcialmente a inclusão indevida de notas fiscais no levantamento fiscal, reduzindo, *ipso facto*, o crédito tributário.

- Inaplicabilidade da redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 33.657/12 às lanchonetes conforme entendimento firmado em Tribunal Pleno no Acórdão 473/2020.

- A falta de registro das operações de saídas de mercadorias tributáveis no Livro Registro de Saídas enseja a cobrança do



imposto devido. No caso, o contribuinte apresentou provas que elidiram em parte a acusação em tela.

- Redução de ofício da multa nos termos da Lei n. 12.788, de 28 de setembro de 2023 em razão da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "c" do CTN.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do Recurso de Ofício por regular e do Recurso Voluntário, por regular e tempestivo e, no mérito, pelo provimento do primeiro e desprovimento do segundo, para alterar, quanto aos valores, a decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001538/2017-25, lavrado em 03 de julho de 2017 contra a empresa ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, condenando-a ao recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 7.331,27 (sete mil trezentos e trinta e um reais e vinte e sete centavos), sendo R\$ 4277,23 (quatro mil, duzentos e setenta e sete reais e vinte e três centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I; 160, I, com fulcro no art. 646, art. 106, art. 60, I e II c/c art. 277, todos do RICMS/PB e R\$ 3054,04 (três mil e cinquenta e quatro reais e quatro centavos) de multa por infração, nos termos do artigo 82, II, "b" e V, "f", da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 153.010,26 (cento e cinquenta e três mil, dez reais e vinte e seis centavos) sendo R\$ 75.946,63 (setenta e cinco mil, novecentos e quarenta e seis reais e sessenta e três centavos) de ICMS e 77.063,63 (setenta e sete mil, sessenta e três reais e sessenta e três centavos) de multa por infração, pelas razões acima expostas.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 29 de maio de 2024.



EDUARDO SILVEIRA FRADE  
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR  
Assessor



PROCESSO Nº 0989732017-2

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

Advogado: Sr.º BRUNO STUANI COELHO DA SILVA, inscrito na OAB/SP sob o nº 483.064

2º Recorrente: ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA

2º Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: FERNANDO SOARES PEREIRA DA COSTA

Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE.

**ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS REALIZADAS. CABIMENTO - IRREGULARIDADE CONFIRMADA EM PARTE. RECURSO DE OFÍCIO. PARCIAL PROVIMENTO. RECURSO VOLUNTÁRIO. DESPROVIMENTO. REDUÇÃO DE OFÍCIO DA MULTA CONFORME LEI 12.788/23.**

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. *In casu*, a Autuada, por meio de provas irrefutáveis, comprovou parcialmente a inclusão indevida de notas fiscais no levantamento fiscal, reduzindo, *ipso facto*, o crédito tributário.

- Inaplicabilidade da redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 33.657/12 às lanchonetes conforme entendimento firmado em Tribunal Pleno no Acórdão 473/2020.

- A falta de registro das operações de saídas de mercadorias tributáveis no Livro Registro de Saídas enseja a cobrança do imposto devido. No caso, o contribuinte apresentou provas que elidiram em parte a acusação em tela.



- Redução de ofício da multa nos termos da Lei n. 12.788, de 28 de setembro de 2023 em razão da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c” do CTN.

## RELATÓRIO

A presente demanda teve início por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001538/2017-25 (fls. 03/04), lavrado em 03 de julho de 2017 contra a empresa ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, no qual constam as seguintes acusações, *ipsis litteris*:

**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 e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

**NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E/OU AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS REALIZADAS** >> Falta de recolhimento do imposto estadual, tendo em vista o contribuinte, contrariando dispositivos legais, deixou de lançar nos livros Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, operações de saídas de mercadorias tributáveis e/ou as prestações de serviços realizadas, conforme documentação fiscal.

Pelos fatos acima, foi incurso a epigrafada nos seguintes artigos:

Acusação	Infração Cometida/Diploma Legal-Dispositivos
FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	Art. 158, I; art. 160, I; c/c fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB
NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E/OU AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS REALIZADAS	Art. 106, art. 60, I e II c/c art. 277, todos do RICMS/PB



Em decorrência dos fatos acima, o Representante Fazendário lançou, de ofício, crédito tributário no valor total de **R\$ 160.341,53** (cento e sessenta mil, trezentos e quarenta e um reais e cinquenta e três centavos), sendo **R\$ 80.223,86** (oitenta mil, duzentos e vinte e três reais e oitenta e seis centavos) referentes ao ICMS, **R\$ 80.117,67** (oitenta mil, cento e dezessete reais e sessenta e sete centavos) a título de multa por infração com fulcro no artigo 82, II, "b" e V, "f", da Lei nº 6.379/96.

Depois de regularmente cientificada por via postal, conforme atesta aviso de recebimento JR 43402828 1 BR (fls. 11), datado de 24/07/2017, a Autuada, por intermédio de advogado legalmente constituído (fls. 68 a 70), ingressou com Impugnação tempestiva ao lançamento do crédito tributário consignado no Auto de Infração em tela, protocolada em 18/08/2017, em que trouxe à baila, em suma, os seguintes argumentos em sua defesa:

## **1.- PRELIMINARMENTE**

**1.1.-** defende que a partir de uma fiscalização fundada única e exclusivamente nas notas fiscais de entrada que deixaram de ser escriturada, sem qualquer outro elemento capaz de identificar em quais períodos ocorreu a omissão de saídas tributáveis, não é possível concluir pelo lançamento de ICMS na forma como pretendida pela fiscalização, consistente na cobrança de imposto decorrente de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido que sequer se pode afirmar não terem sido atingidas pela decadência, sobretudo porque a alegada omissão de escrituração das notas fiscais de entrada teria ocorrido em período já próximo ao prazo decadencial;

**1.2.-** alega que a presunção legal quando aplicada deve estar acompanhada de provas do fato conhecido que apontem para o fato presumido;

**1.3.-** deve ser cancelado o auto de infração em relação à presunção de omissão de saídas tributáveis sem recolhimento do ICMS, porquanto indevidamente aplicado o arbitramento do imposto no que se refere aos seus aspectos quantitativo e temporal.

## **2. NO MÉRITO**

**2.1.-** aduz que todas as notas fiscais que levaram à presunção equivocada de omissão de saídas tributáveis sem o recolhimento do imposto, nenhuma das mercadorias seria destinada a saídas subseqüentes sujeitas ao ICMS na medida



em que se tratavam de aquisições de material de uso e consumo e destinado ao ativo imobilizado (doc. fls. 235 a 294);

**2.2.-** sustenta que a presunção aplicada contra a Impugnante não poderia dizer respeito a outra mercadoria que não aquela cuja entrada não foi escriturada. E, se tal mercadoria não se destinava a sair do seu estabelecimento, é indevida qualquer exigência do ICMS;

**2.3.-** informa que a falta de escrituração das notas fiscais relativas às operações de entrada, decorreu de mero descuido, sem qualquer intenção de fraudar ou lesar os cofres públicos;

**2.4.-** aponta ser optante do benefício fiscal concedido por meio do Decreto nº 33.657/12, consistente na redução de base de cálculo de modo que a carga tributária seja equivalente a 2,4% sobre o valor do fornecimento de refeições e bebidas, de tal forma que a aplicação de alíquota ou carga tributária diversa dessa aplicada às suas operações de saídas é ilegal e abusiva;

**2.5.-** com relação a acusação de saídas não escrituradas, as mesmas referem-se a operações de transferências, devoluções e vendas (fls. 47), de forma que a fiscalização deixou de observar em detalhes cada operação, tributando todas elas de forma indiscriminada a alíquota de 17%. Como exemplo cita as operações de transferências, que não são tributadas conforme Súmula 166 do STJ.

**Com base nos argumentos acima, a Autuada requereu:**

- que fosse acolhida a presente Impugnação para cancelar integralmente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001538/2017-25, arquivando-se o respectivo processo administrativo.

Segue em apenso o Processo nº 0989742017-7, referente à Representação Fiscal Para Fins Penais.

Conclusos os autos, às fls. 296, foram os mesmos remetidos à Gerência Executiva de Processos Fiscais - GEJUP, com a informação de existência de antecedentes fiscais (fls. 295), tendo sido, nos termos regimentais, distribuídos ao Julgador Fiscal Leonardo do Egito Pessoa, o qual lavrou decisão pela parcial procedência do Auto de Infração, nos termos sintetizados na ementa abaixo exposta:

**ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE**





**AQUISIÇÃO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS REALIZADAS. CABIMENTO - IRREGULARIDADE CONFIRMADA EM PARTE.**

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. *In casu*, a Autuada, por meio de provas irrefutáveis, comprovou parcialmente a inclusão indevida de notas fiscais no levantamento fiscal, reduzindo, *ipso facto*, o crédito tributário.

- A falta de registro das operações de saídas de mercadorias tributáveis no Livro Registro de Saídas enseja a cobrança do imposto devido. No caso, o contribuinte apresentou provas que elidiram em parte a acusação em tela.

**AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE**

Em razão da declaração de improcedência de parcela do crédito tributário e em observância ao dispositivo no artigo 80 da Lei nº 10.094/13, os autos foram submetidos, em sede de Recurso de Ofício, a esta instância *ad quem*.

Cientificada da decisão proferida pela instância prima no dia 14/03/2018, a autuada apresentou tempestivamente o Recurso Voluntário por meio do qual, em síntese, repisou os argumentos apresentados em sua impugnação.

Declarados conclusos, foram os autos, nos termos regimentais, remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba e, distribuídos à esta relatoria para apreciação e submissão a julgamento colegiado.

Eis o relatório.

**VOTO**

Versam os autos acerca da falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios e de não registrar nos livros próprios as operações de saída realizadas, consorte enunciado pela fiscalização.

Cumprе inicialmente destacar que não se vislumbra dos autos vícios, seja de ordem formal ou material, que lhe comprometam, mesmo porque, além da descrição da infração, constam nos autos os dispositivos legais infringidos e, das folhas 5 a 7, se verifica relação de todas as notas fiscais identificadas pela acusação como não tendo sido





lançadas na entrada e, na folha 8, fora apresentado demonstrativo das notas fiscais de saída não lançadas.

Desta sorte, restaram atendidos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN para fins de lançamento tributário, não tendo sido verificados vícios que comprometam a ampla defesa e contraditório.

Ainda em se de preliminares, cumpre também esclarecer que a fiscalização se utilizou de técnica de presunção legalmente prevista, especialmente no art. 646, IV do RICMS/PB, que autorizam a presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributárias, caso constatada a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas. Não se trata portanto, de técnica de arbitramento ilegítima, mas de uma presunção decorrente de lei.

Uma vez decorrendo de lei, portanto, passa a ter conteúdo mandamental para a fiscalização, que não poderá dela esvair-se, sob pena de responsabilidade funcional.

Saliente-se, inclusive, que se trata de presunção *juris tatum*, de sorte que pode ser desconstituída pelo contribuinte mediante prova apresentada em sentido contrário, nos termos que outorga o artigo 56, parágrafo único, da Lei Estadual nº 10.094/13.

Esclarecidas as preliminares, cumpre avançar à análise de mérito da matéria, o fazendo separadamente para cada uma das acusações, especialmente considerando que há concomitância de recursos de ofício e voluntário que versam sobre cada uma destas.

### ACUSAÇÃO 01: FALTA DE LANÇAMENO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS

A presente infração está fundamentada no artigo 646 do RICMS/PB, que autoriza a presunção *juris tantum* de que houve omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem recolhimento do imposto, em decorrência da falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios. Senão vejamos:

Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

I- o fato de a escrituração indicar:

- a) insuficiência de caixa.
- b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II- a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;



III- qualquer desembolso não registrado no Caixa;

**IV- a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;**

(...)

No caso da falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, a condição de contribuinte do ICMS no Estado da Paraíba impõe a todos enquadrados em tal circunstância uma série de obrigações, uma das quais é o efetivo e regular lançamento das notas fiscais de aquisição de mercadorias no respectivo Livro Registro de Entradas, de acordo com o que estabelece o artigo 276 do RICMS/PB:

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.

Assim, o ilícito, com fulcro no artigo 646 do RICMS/PB, remete à presunção de que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis sem a respectiva emissão de documentos fiscais, sendo afrontados os artigos. 158, I, e 160, I, do mencionado diploma legal, *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

Percebe-se, pois, que o artigo 646 do RICMS/PB autoriza a presunção da ocorrência de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem recolhimento do imposto diante da constatação da falta de lançamento de notas fiscais de entrada nos Livros Próprios, ou seja, pressupõe-se que a não contabilização de compras tem como objetivo maior omitir receitas pretéritas cuja origem não tem comprovação.

No caso dos autos, a materialidade restou colacionada às fls.5 a 7, cabendo ao autuado a produção probatória hábil a elidir a acusação.

Porém, como bem destacou o julgador de primeira instância, para se configurar a dita presunção é indispensável que as operações mercantis relativas às notas fiscais não



lançadas sejam onerosas, haja avista a necessidade de ter havido pagamento de mercadorias com recursos advindos de receitas omitidas, de sorte que, inexistindo reembolso, não há como prosperar a acusação que, adverte-se, remete à tributação de saídas omitidas em etapa anterior e cujo resultado das operações serviu de esteio para o pagamento das aquisições cujas entradas não foram registradas, referindo-se, pois, a omissão de saídas pretéritas sem o pagamento de imposto.

Ademais, registre-se que sendo a operação pretérita onerosa, independentemente de serem ou não as mercadorias, ter-se-ia a aplicação da técnica presuntiva, outrossim sendo irrelevante a alegação de inexistência de dolo, como alegado pela autuada

Contudo observou, assim, acertadamente, que diversas das notas fiscais elencadas pela fiscalização foram de simples remessa, as quais não se referem a operações onerosas, de sorte que não houve desembolso financeiro e conseqüente repercussão tributária sobre as ditas operações, razão pela qual corrobora-se com este no sentido de só deverem ser mantidas as notas fiscais 17413, de 14/11/13; 408, de 18/11/13; 147656, de 27/12/13; 2573, de 11/12/13; 8340, de 04/06/14; 40364, de 29/10/14 e 232807, de 19/12/14.

Relativamente à alegação do contribuinte de que é optante pelo benefício fiscal previsto no Decreto nº 33.657/12, consistente na redução da base de cálculo, de modo que a carga tributária seja equivalente a 2,4% do valor do fornecimento de refeições e bebidas, excetuadas as saídas de bebidas sujeitas à substituição tributária, cumpre esclarecer o que segue.

Em consonância com a primeira instância de julgamento, este relator tem entendimento particular de que o dito benefício fiscal objetivo, além de independer da celebração de acordo individual – por decorrer de norma geral e abstrata – também seria cabível a estabelecimento similares aos ditos bares e restaurantes, eis que estariam todos inseridos na classe 5611-2, notadamente destinada a Restaurantes e outros estabelecimentos de serviços de alimentação e bebidas, sendo subclasses aquelas de nº 5611-2/01 (restaurantes e similares), 5611-2/02 (bares e estabelecimentos especializados em servir bebidas) e 5611-2/03 (lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares), conforme se verifica do site do IBGE, notadamente da Concla – Comissão de Classificação Nacional:

Seção:	ALOJAMENTO E ALIMENTAÇÃO
Divisão:	56 ALIMENTAÇÃO
Grupo:	56.1 Restaurantes e outros serviços de alimentação e bebidas
Classe:	56.11-2 Restaurantes e outros estabelecimentos de serviços de alimentação e bebidas
Subclasse:	5611-2/01 Restaurantes e similares
	5611-2/03 Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares
	5611-2/04 Bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas, sem entretenimento
	5611-2/05 Bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas, com entretenimento



Com efeito, é imperativo lógico, decorrente da lógica das classes, que a classificação é medida de recorte da realidade, para melhor compreender o objeto que se preste, sendo a divisão efetuada pelo intérprete de acordo com critérios que, ele próprio, identifique. São, portanto, construções linguísticas do objeto.

A classe seria, pois, critério da classificação sob o qual os elementos comportam relação de pertinência, como se pode observar das lições de Cezar Mortari:

classe é o conjunto abstratamente constituído para reunir certos elementos segundo um critério, a pertinência de um objeto a um dado conjunto é resultado de um juízo, binário (i.e. pertence ou não pertence, sem espaço para terceira possibilidade), sobre a propriedade (ou conjunto delas)<sup>1</sup>.

As subclasses, com efeito, são elementos do conjunto (classe), estando contidas, portanto, nessas. Ou seja, a expressão em subclasse não lhes retira pertinência numa classe, este sim o núcleo da classificação.

Especialmente em relação ao benefício previsto no Decreto nº 33.657/12, ao enunciar que este seria possível à Bares, Restaurantes e Similares, o legislador, com efeito, enunciou, ao nosso sentir, que as subclasses estariam compreendidas, posto que expressamente não restringiu a normativa para subclasses e nem assentou critério de classificação que pudesse denotar restrição a subclasses. Ao revés, utilizou-se da expressão “restaurantes, bares e similares”, justamente verificando que, sob o viés pragmático, isto é no mundo sensorial, pouca - e, por vezes, nenhuma - distinção há entre estes estabelecimentos destinados ao fornecimento de alimentação e bebidas.

Ademais, restringir o uso do benefício previsto pelo supracitado decreto remonta desprezar a expressão “similares” utilizada no texto normativo, que ao nosso sentir não se vale de palavras inúteis, tendo sido utilizada justamente em referência a lanchonetes, casas de sucos e outros previstos na subclasse 5611-2/03, a única que não tem expressão “bar” ou “restaurante” em sua denominação, mas que não retira sua condição de elemento da classe.

Todavia, em que pese nosso particular entendimento, o Tribunal Pleno deste e. Conselho de Recursos Fiscais, em julgamento, por força do princípio do colegiado, hierarquicamente superior, entendeu que a interpretação do benefício não abrangeria lanchonetes, casas de suco e similares, conforme se observa do Acórdão 473/2020, cuja ementa abaixo se prescreve:

**ACÓRDÃO 473/2020**  
**PROCESSO N° 0455872016-5**  
**TRIBUNAL PLENO**  
**Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA**

<sup>1</sup> MORTARI, Cezar. Introdução à lógica. São Paulo: UNESP, 2001. p.44



OMISSÃO DE VENDAS. OPERAÇÕES COM CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. LANCHONETES, CASAS DE CHÁ, DE SUCOS E SIMILARES. ATIVIDADE NÃO PREVISTA NA LEGISLAÇÃO VIGENTE PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO

- Declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores aos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e débito autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem pagamento do ICMS, ressalvado ao sujeito passivo as provas da improcedência da acusação, o que não ocorreu no presente caso.
- De acordo com a legislação vigente, os benefícios fiscais de redução da carga tributária para as atividades de bares, restaurantes e similares, não alcança as atividades cadastradas como lanchonetes, casa de chá, sucos e similares, pois, estas se referem a atividades econômico-fiscais distintas daquelas, segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

Assim, em que pese nossa particular discordância, em respeito à hierarquia e aos precedentes firmados em sede de colegiado pleno e com os quais esta Segunda Câmara de Julgamento tem observado – *ex. vi* Acórdão 494/2023<sup>2</sup>, cujo processo se deu face o mesmo contribuinte - não haveria que se falar em aplicação de entendimento dissonante deste.

Em 29 de setembro de 2023 fora publicada no Diário Oficial do Estado da Paraíba a Lei nº 12.788, de 28 de setembro de 2023.

<sup>2</sup> PROCESSO Nº 0983712021-5

ACÓRDÃO Nº 494/2023

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: ARCOS DOURADOS COMERCIO DE ALIMENTOS S.A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: NEUMA OLIVEIRA RIOS

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - NULIDADE - VÍCIO MATERIAL - NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS - INFRAÇÃO COMPROVADA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA, DE OFÍCIO, QUANTO AOS FUNDAMENTOS, A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. - A atribuição, na acusação de falta de recolhimento do ICMS, do benefício fiscal do Decreto 33.657/2012, para fins de apuração de crédito fiscal indevido, para o estabelecimento que exerce atividade de Lanchonete, constitui vício de natureza material, caracterizando um erro no critério jurídico para determinação da base de cálculo do ICMS, impondo a declaração de nulidade da infração ex officio pelo Órgão Julgador. - A ocorrência de notas fiscais de saídas que deixaram de ser registradas nos livros próprios, SPED FISCAL, enseja a concretude da falta de recolhimento do imposto. “In casu” é inaplicável a redução da carga tributária prevista no Decreto 33.657/2012, tendo em vista o sujeito passivo não se enquadrar na hipótese legal, sendo devida a alíquota de 18%.



Esta novel legislação, com efeito, altera diversos dispositivos legais, dentre eles o artigo 82, V, alínea “F” da Lei nº 6.379/96, reduzindo a multa de 100% (cem por cento) para 75% (setenta e cinco por cento) quanto as acusações previstas dentre as alíneas do dispositivo, incluindo-se, pois, aquela objeto da presente acusação.

Neste sentido, uma vez que nova legislação prescreveu vigência desde a sua publicação e implicou penalidade menos severa, sendo mais favorável ao contribuinte, esta haverá de ser aplicada a fato pretérito, ou seja, aos presentes autos, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, mesmo porque a matéria ainda não havia sido julgada em definitivo.

Isto posto, portanto, acolhe-se parcialmente o Recurso de Ofício, tão somente para retirar o benefício previsto no Decreto nº 33.657/2012 e, de ofício, reduz-se a multa nos termos da Lei nº 12.788/23, conforme planilha a seguir:

Descrição da Infração	Período	Base de cálculo	Tributo	Majoração Tributo	Multa	Redução da multa
Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	nov/13	3.364,04	571,89	491,15	428,92	142,97
Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	dez/13	18.762,21	3189,58	2739,29	2.392,19	797,40
Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	jun/14	170	28,9	24,82	21,68	7,22
Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	set/14	0	0	0	0	0
Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	out/14	469,41	79,80	68,53	59,85	19,95
Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	nov/14	0	0	0	0	0
Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	dez/14	1.339,81	227,77	67,25	74,56	24,85
			<b>4097,93</b>	3391,04	<b>2977,19</b>	992,385

ACUSAÇÃO 02: NÃO REGISTRAR NOS LIVROS PRÓPRIOS AS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS REALIZADAS





Relativamente a esta acusação, o contribuinte fora autuado em razão de ter deixado de escriturar as notas fiscais nº 113, 126, 129, 138, 144, 167 e 191, nos livros próprios, acarretando falta de recolhimento do ICMS, conforme planilha anexa.

Com efeito, nos termos dos artigos 60, I c/c art. 277 do RICMS/PB, *caput*, é dever do contribuinte efetuar o registro de saídas mensal,

Art. 60. Os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal, apurarão no último dia de cada mês:

I - no Registro de Saídas:

- a) o valor contábil total das operações e/ou prestações efetuadas no mês;
- b) o valor total da base de cálculo das operações e/ou prestações com débito do imposto e o valor do respectivo imposto debitado;
- c) o valor fiscal total das operações e/ou prestações isentas ou não tributadas;
- d) o valor fiscal total de outras operações e/ou prestações sem débito do imposto;

Art. 277. O Registro de Saídas, modelo 2 ou 2-A, Anexos 28 e 29, destina-se à escrituração do movimento de saídas de mercadorias, a qualquer título, e de prestações de serviços de transporte e de comunicação.

Para aqueles que incorreram na acusação em comento, nos termos do art. 82, II, “b” da Lei nº 6.379/96, tem-se a imposição de multa de 50% (cinquenta por cento), conforme se verifica:

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

(...)

**II - de 50% (cinquenta por cento):**

No caso dos autos, reitera-se que, das fls. 08, restou devidamente identificada a matéria que serviu de substrato para a acusação.

Argumenta a autuada que as notas fiscais relacionadas pela fiscalização se referem a operações de transferências, devoluções e vendas e que a fiscalização deixou de observar, em detalhes, cada uma delas, tributando todas de forma indiscriminada a 17%, citando como exemplo as operações de transferência que, conforme súmula 166 do STJ, não seriam tributadas.

Com efeito, esta matéria também fora submetida à julgamento pelo STF, através da ADC 49. Contudo, no caso dos autos, não há como reconhecer a repercussão do julgamento, posto que as notas fiscais identificadas tratam-se de transferências entre





contribuintes diversos. Apesar de ambos serem denominados de Arcos Dourados e situarem-se na cidade de João Pessoa, tratam-se de estabelecimentos autônomos, de CNPJs distintos, ou seja estabelecimentos autônomos e não um mesmo contribuinte.

Isto posto, não há que se falar na revisão da decisão de primeira instância neste cerne, devendo o ICMS destacado nas notas fiscais nº 126, 138 e 144 ser oferecido à tributação.

No que concerne às notas fiscais de devolução nº 113, 129 e 167 corrobora-se com a instância monocrática de julgamento no sentido de que a alíquota aplicável deve ser de 12%, considerando-se origem e destino das mercadorias, e não de 17%, como procedeu a fiscalização.

Outrossim, como também restou consignado pela decisão de primeira instância, com relação à nota fiscal nº 191, uma vez que ela se refere a operação isenta, não haveria que se falar na aplicação da alíquota de 17% como consignado pela fiscalização.

## DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Considerando as razões expostas, apresenta-se a nova composição do crédito tributário:

Descrição da Infração	Período	Base de cálculo AI	Base de cálculo devida	Redução B.C.	Tributo	Majoração Tributo face decisão de 1ª instância	Redução do Tributo em relação a 1ª instância	Multa	Redução da multa	Total
Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	nov/13	195738,8	3364,04	192.374,76	571,89	491,15	-	428,92	142,97	1000,81
Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	dez/13	267785,59	18762,21	249.023,38	3189,58	2739,29	-	2392,19	797,40	5581,76
Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	jun/14	170,00	170,00	0,00	28,90	24,82	-	21,68	7,22	50,58
Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	set/14	1089,55	0,00	1.089,55	0,00	0,00	-	0,00	-	0,00
Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	out/14	1705,86	469,41	1.236,45	79,80	68,53	-	59,85	19,95	139,65



Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	nov/14	726,09	0,00	726,09	0,00	0,00	-	0,00	-	0,00
Falta de lançamento de NF de aquisição nos livros próprios	dez/14	3439,69	1339,81	2.099,88	227,77	67,25	-	74,56	24,85	302,33
Não registrar nos livros próprios as operações de saída	mai/14	49,61	49,61	0,00	5,96	-	-	2,98	1,24	8,94
Não registrar nos livros próprios as operações de saída	jun/14	159,15	159,15	0,00	27,06	-	-	13,53	-	40,59
Não registrar nos livros próprios as operações de saída	jul/14	344,00	344,00	0,00	52,66	-	5,83	13,53	2,91	66,19
Não registrar nos livros próprios as operações de saída	ago/14	493,52	493,52	0,00	83,90	-	-	41,95	-	125,85
Não registrar nos livros próprios as operações de saída	set/14	81,00	81,00	0,00	9,72	-	4,05	4,86	2,03	14,58
Não registrar nos livros próprios as operações de saída	nov/14	122,12	122,12	0,00	0,00	-	20,76	0,00	10,38	0,00
			25354,87	446.550,11	<b>4277,23</b>	3391,04	30,64	<b>3054,04</b>	1008,95	<b>7331,27</b>

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do Recurso de Ofício por regular e do Recurso Voluntário, por regular e tempestivo e, no mérito, pelo provimento do primeiro e desprovimento do segundo, para alterar, quanto aos valores, a decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001538/2017-25, lavrado em 03 de julho de 2017 contra a empresa ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, condenando-a ao recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 7.331,27 (sete mil trezentos e trinta e um reais e vinte e sete centavos), sendo R\$ 4277,23 (quatro mil, duzentos e setenta e sete reais e vinte e três centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I; 160, I, com fulcro no art. 646, art. 106, art. 60, I e II c/c art. 277, todos do RICMS/PB e R\$ 3054,04 (três mil e cinquenta e quatro reais e quatro centavos) de multa por infração, nos termos do artigo 82, II, "b" e V, "f", da Lei nº 6.379/96.



Ao tempo em que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 153.010,26 (cento e cinquenta e três mil, dez reais e vinte e seis centavos) sendo R\$ 75.946,63 (setenta e cinco mil, novecentos e quarenta e seis reais e sessenta e três centavos) de ICMS e 77.063,63 (setenta e sete mil, sessenta e três reais e sessenta e três centavos) de multa por infração, pelas razões acima expostas.

Segunda Câmara, sessão realizada por videoconferência em 29 de maio de 2024.

Eduardo Silveira Frade  
Conselheiro Relator