

PROCESSO N° 0461272015-6

ACÓRDÃO N° 0023/2021

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: MARIA SOLANGE DA NÓBREGA CANDEIA (D S LIMA EIRELI EPP.)

Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR4 DA SEFAZ – PATOS

Autuante: FRANCISCA ROSANGELA SUASSUNA DE A. FERREIRA.

Relator : CONSº. PETRONIO RODRIGUES LIMA.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. NOTAS FISCAIS NÃO LANÇADAS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CONTA MERCADORIAS. SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA INAPLICÁVEL. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. IMPROCEDÊNCIA. PASSIVO FICTÍCIO. PROVAS IMPERTINENTES. ALTERADA, DE OFÍCIO, SENTENÇA MONOCRÁTICA, QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- 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. No caso dos autos, não foram apresentadas provas negativas capazes de debelar a acusação fiscal.

- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção juris tantum de omissão de receitas.

- Improcedência na acusação de omissão de vendas apuradas pelo Levantamento Financeiro, diante da comprovação de duplicatas a pagar no exercício seguinte que não foram computadas no procedimento fiscal.

- A figura do Passivo Fictício - cuja constatação autoriza a presunção de que esses pagamentos foram efetuados com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido - caracteriza-se pela manutenção no passivo de obrigações já pagas. “In casu”, as argumentações e provas apresentadas não foram capazes de elidir a acusação em tela.

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

A C O R D A M Primeira Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade e de acordo com o VOTO pelo recebimento do recurso

voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, e alterar, de ofício, quanto aos valores, a sentença exarada na instância monocrática, e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000564/2015-74, lavrado em 15/4/2015, contra a empresa MARIA SOLANGE DA NÓBREGA CANDEIA, inscrita no CCICMS/PB sob o nº 16.092.386-7, declarando como devido o crédito tributário no valor de R\$ **44.058,14** (quarenta e quatro mil, cinquenta e oito reais e quatorze centavos), sendo R\$ **22.029,07** (vinte e dois mil, vinte e nove reais e sete centavos), de ICMS, por infringência ao art. 158, I, art. 160, I, c/ fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ **22.029,07** (vinte e dois mil, vinte e nove reais e sete centavos), de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 31.423,98 (trinta e um mil, quatrocentos e vinte e três reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 15.711,99 (quinze mil, setecentos e onze reais e noventa e nove centavos) de ICMS, R\$ 15.711,99 (quinze mil, setecentos e onze reais e noventa e nove centavos) de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 26 de janeiro de 2021.



PETRÔNIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, LEONARDO DO EGITO PESSOA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES E THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor Jurídico

PROCESSO Nº 0461272015-6

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: MARIA SOLANGE DA NÓBREGA CANDEIA (D S LIMA EIRELI EPP.)

Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR4 DA SEFAZ – PATOS

Autuante: FRANCISCA ROSANGELA SUASSUNA DE A. FERREIRA.

Relator : CONSº. PETRONIO RODRIGUES LIMA.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. NOTAS FISCAIS NÃO LANÇADAS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CONTA MERCADORIAS. SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA INAPLICÁVEL. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. IMPROCEDÊNCIA. PASSIVO FICTÍCIO. PROVAS IMPERTINENTES. ALTERADA, DE OFÍCIO, SENTENÇA MONOCRÁTICA, QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- 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. No caso dos autos, não foram apresentadas provas negativas capazes de debelar a acusação fiscal.

- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção juris tantum de omissão de receitas.

- Improcedência na acusação de omissão de vendas apuradas pelo Levantamento Financeiro, diante da comprovação de duplicatas a pagar no exercício seguinte que não foram computadas no procedimento fiscal.

- A figura do Passivo Fictício - cuja constatação autoriza a presunção de que esses pagamentos foram efetuados com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido - caracteriza-se pela manutenção no passivo de obrigações já pagas. “In casu”, as argumentações e provas apresentadas não foram capazes de elidir a acusação em tela.

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte o *recurso voluntário*, interposto nos termos do artigo 77 da Lei nº 10.094/2013, contra decisão monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto

de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000564/2015-74, lavrado em 15 de abril de 2015, em desfavor da empresa, MARIA SOLANGE DA NÓBREGA CANDEIA, inscrição estadual nº 16.092.386-7, no qual constam as seguintes acusações, *ipsis litteris*:

009 - 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, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios;

Nota Explicativa:

FOI EVIDENCIADA A NÃO CONTABILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIA, ACARRETANDO A EXIGÊNCIA DO IMPOSTO, FULCRADA NA PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE VENDAS PRETÉRITAS SEM OCUMENTAÇÃO FISCAL. DEMONSTRATIVO EM ANEXO.

0027 - 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. (exercício de 2011);

NOTA EXPLICATIVA: O CONTRIBUINTE CONTRARIANDO DISPOSITIVOS LEGAIS OMITIU SAÍDA DE MERCADORIA TRIBUTÁVEL, RESULTANDO NA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, IRREGULARIDADE DETECTADA ATRAVÉS DA CONTA MERCADORIA. INCLUÍMOS NA CONTA MERCADORIA OS VALORES DAS NOTAS FISCAIS NÃO REGISTRADAS NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADA. CONF. DEMONSTRATIVO ANEXO.

0021 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO >> O contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, tendo em vista a constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas. Irregularidade esta detectada através de Levantamento Financeiro.

NOTA EXPLICATIVA:

AO REALIZAR EXAME DA ESCRITA FISCAL FOI DETECTADO ATRAVÉS DO LEVANTAMENTO FINANCEIRO QUE O CONTRIBUINTE EFETUOU DESEMBOLSOS COM VALORES SUPERIORES AS RECEITAS, CONFIGURANDO ESTÁ A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO.

0005 - PASSIVO FICTÍCIO (obrigações pagas e não contabilizadas) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamentos com recursos advindos de omissões de saídas

pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatado mediante a manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas e não contabilizadas.

NOTA EXPLICATIVA:

CONSTATOU-SE ATRAVÉS DA CONTA FORNECEDORES OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS, NO ENTANTO, PERMANECEM CONSTANDO NA ESCRITA CONTÁBIL COM NÃO LIQUIDADAS.

Em decorrência destes fatos, os representantes fazendários lançaram um crédito tributário na quantia total de R\$ 75.482,12, sendo R\$ 37.741,06, de ICMS, por infringência ao art. 158, I c/c 160, I c/fulcro no artigo 643, §4º, II e art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, R\$ 37.741,06 de multa por infração, com fulcro no art. 82, V, “a”, e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Termos de Início e Encerramento de Fiscalização, Demonstrativos fiscais, notificações e provas documentais instruem o processo às fls. 5 a 33.

Cientificada da ação fiscal de forma pessoal em 16/4/2015, fl. 4, a autuada apresentou reclamação tempestiva, protocolada em 15/5/2015, fl. 37, juntamente com suas provas documentais apenas às fls. 38 a 139, trazendo, em breve síntese, os seguintes pontos em sua defesa:

- que no tocante a acusação de deixar de lançar notas fiscais, informa que estas foram legalizadas no momento em que foram incluídas no levantamento da Conta Mercadorias, pois participaram do arbitramento no exercício de 2011;
- que em face disso, a diferença tributável no procedimento da denúncia da Conta Mercadorias de 2011 que seria de R\$ 11.266,15 passou para R\$ 55.119,47, com a inclusão das notas fiscais não lançadas, fato acatado pela defesa que estar pleiteando o parcelamento, recolhendo a parte do ICMS concordante no valor de R\$ 9.370,31.
- que sofre a denúncia apurada pelo Levantamento Financeiro, anexa duplicatas emitidas em 2010 e somente foram pagas em 2011 no valor de R\$ 37.654,41, anulando a diferença de omissão de vendas apuradas;
- que sobre o levantamento do passivo fictício de R\$ 59.758,90 no exercício de 2013, anexa as duplicatas emitidas que somente foram pagas em 2014 no valor total de R\$ 37.303,99;
- ao final, requer a improcedência do auto de infração em tela.

Com informação de haver antecedentes fiscais, fl. 141, os autos foram conclusos e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para o julgador fiscal, João Lincoln Diniz Borges, que decidiu pela *procedência parcial* do feito fiscal, fls. 144 a 156, condenando o contribuinte ao crédito tributário de R\$ 62.798,76, sendo R\$ 31.399,38 de ICMS, e R\$ 31.399,38 de multa por infração, proferindo a seguinte ementa:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. NOTAS FISCAIS NÃO LANÇADAS. CONTA MERCADORIAS. PROCEDÊNCIA. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. IMPROCEDÊNCIA. PASSIVO FICTÍCIO. PROVAS IMPERTINENTES. PROCEDÊNCIA.

- 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. No caso dos autos, não foram apresentadas provas negativas capazes de debelar a acusação fiscal.
- Mantida a exigência fiscal apurada no levantamento da Conta Mercadorias, representativo de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, situação reconhecida pela autuada com recolhimento efetuado via parcelamento administrativo.
- Improcedência na acusação de omissão de vendas apuradas pelo Levantamento Financeiro, diante da comprovação de duplicatas a pagar no exercício seguinte que não foram computadas no procedimento fiscal.
- A figura do Passivo Fictício - cuja constatação autoriza a presunção de que esses pagamentos foram efetuados com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido - caracteriza-se pela manutenção no passivo de obrigações já pagas. "In casu", as argumentações e provas apresentadas não justificam medida de correção, visto já terem sido consideradas no contexto das duplicatas a vencer no exercício seguinte.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificada da decisão de primeira instância por via postal com Aviso de Recebimento, a autuada protocolou recurso voluntário tempestivo em 29/4/2019, fls. 161 e 162, em que traz à baila, em síntese, os seguintes pontos principais em sua defesa:

- que estaria apresentando duplicatas emitidas em 2013 pagas em 2014 no total de R\$ 160.169,52, que eliminaria a diferença apresentada na conta fornecedores;
- que a diferença a pagar da Conta Mercadorias do exercício de 2011 foi objeto de parcelamento;
- quanto às notas fiscais não lançadas teriam feito parte dos levantamentos das contas mercadorias, solicitando anulação dos créditos tributários oriundos destas.

Remetidos os autos a este Colegiado, foram estes distribuídos a esta relatoria para análise e julgamento.

Este é o relatório.

VOTO

Em exame, os recursos de ofício e voluntário contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000564/2015-74, lavrado em 15/4/2015, contra a empresa MARIA SOLANGE DA NÓBREGA CANDEIA, qualificada nos autos, com exigência do crédito tributário anteriormente relatado.

Importa, inicialmente, declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido protocolado dentro do prazo previsto no art. 77, da Lei nº 10.094/13.

Impõe-se, ainda, ressaltar que o lançamento de ofício em questão está de acordo com as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que este observa as especificações previstas na legislação de regência (art. 142 do CTN), inclusive no que concerne aos elementos necessários à perfeita identificação da

pessoa do infrator e a natureza da infração. Portanto, sob o aspecto formal, revela-se regular o lançamento de ofício em tela.

1ª ACUSAÇÃO - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. (OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS)

A irregularidade foi constatada a partir da detecção, por parte da fiscalização, de que o contribuinte teria deixado de lançar diversas notas fiscais de aquisição nos livros fiscais próprios, nos períodos de abril de 2010 e janeiro a dezembro de 2012, conforme a inicial e as planilhas demonstrativas que instruem o processo, e que verifico se tratarem de Notas Fiscais eletrônicas. Esta conduta omissiva fez surgir a *presunção da ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente*, nos termos do que dispõem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB:

Lei nº 6.379/96:

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

RICMS/PB:

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, assim como a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados ou Vendidos, conforme o caso.

Nova redação dada ao art. 646 pelo art. 1º do Decreto nº 33.047/12 (DOE de 23.06.12).

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; (g. n.)
- V – declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, bem como, a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados, quando da transferência ou venda, conforme o caso.

Por imperativo legal, a constatação desta omissão obriga o auditor fiscal a lançar, de ofício, o crédito tributário decorrente desta infração, tendo em vista a receita marginal originária das saídas omitidas afrontar o disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB, os quais transcrevemos a seguir:

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;

Para aqueles que incorrerem na conduta descrita nos artigos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, estabelece a seguinte penalidade:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, 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 forma apurada através de levantamento da escrita contábil;

Os argumentos utilizados pelo sujeito passivo em seu recurso voluntário foram os mesmos usados na Impugnação, e devidamente enfrentados pelo julgador monocrático. Em suas alegações insiste que notas fiscais não lançadas teriam sido consideradas pela fiscalização no Levantamento da Conta Mercadorias.

No exercício de 2012, apesar de a fiscalização ter incluído as notas fiscais no Levantamento da Conta Mercadorias, não houve denúncia de omissão de vendas por esta técnica de auditoria, e sim pela falta de lançamentos destas nos livros próprios, conforme esclarecimentos pormenorizados feitos pela instância singular, com a qual comungo.

Assim, não sendo apresentadas provas materiais que pudessem ilidir a acusação em tela, mantenho a exigência fiscal, conforme decisão monocrática.

2ª ACUSAÇÃO: OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS – EXERCÍCIO DE 2011.

A Conta Mercadorias – Lucro Presumido é uma técnica fiscal que se aplica aos casos em que o contribuinte não possui contabilidade regular, circunstância em que se arbitra o

lucro de 30% (trinta por cento) sobre o Custo das Mercadorias Vendidas - CMV. Caso, o valor das vendas seja inferior ao CMV acrescido deste lucro, a legislação tributária estadual autoriza a fiscalização a lançar mão da presunção de que houve saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, nos termos do que dispõem os artigos 3º, §§ 8º e 9º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB, supracitado, e art. 643, § 4º, II do RICMS/PB, *verbis*:

RICMS/PB:

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.

(...)

§ 3º No exame da escrita fiscal de contribuinte que não mantenha escrituração contábil regular devidamente registrada na Junta Comercial, será exigido o livro Caixa, devidamente autenticado pela repartição fiscal do domicílio do contribuinte, com a escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês.

§ 4º Para efeito de aferição da regularidade das operações quanto ao recolhimento do imposto, deverão ser utilizados, onde couber, os procedimentos abaixo, dentre outros, cujas repercussões são acolhidas por este Regulamento:

(...)

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, observado o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 24.

Pois bem. Vislumbro que o contribuinte autuado era optante pelo regime simplificado de recolhimento do imposto, o SIMPLES NACIONAL, no período 1º/7/2007 a 1º/11/2015, conforme consulta do histórico das alterações cadastrais, n Dossiê do contribuinte, disposto no Sistema ATF desta Secretaria.

Portanto, sendo a técnica da Conta Mercadorias aplicada no exercício de 2011, no período em que a recorrente se encontrava sob a égide deste regime simplificado de tributação, requer uma análise diferenciada.

Em diversos momentos, o Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba se posicionou pela admissibilidade da Conta Mercadorias como técnica de fiscalização válida para fundamentar a denúncia de omissão de receitas. No entanto, o aprofundamento das discussões nesta Casa, aliado ao aprimoramento e ao melhor embasamento das defesas administrativas, minaram a certeza anteriormente existente e exigiram uma mudança de entendimento quanto à matéria, corroborada por este relator.

Pois bem. É cediço que a LC nº 123/06 instituiu tratamento diferenciado para os contribuintes que se amoldarem às condições nela estabelecidas e fizerem opção por este regime diferenciado. Neste norte, a partir da inclusão do contribuinte na sistemática do Simples Nacional, o regramento especial passa a produzir efeitos para o sujeito passivo, assim como para o Fisco. Não se quer dizer com isso que os demais normativos não lhe sejam aplicáveis. O que se afirma é que se deve observar se a norma se harmoniza com a LC nº 123/06, ou seja, para que se possa validar o procedimento fiscal que resultou na identificação de omissão de receitas, faz-se mister analisarmos se os procedimentos da Conta Mercadorias são compatíveis com o regramento especial.

O RICMS/PB, em seu artigo 643, §§ 3º e § 4º, disciplina que, no exame da escrita fiscal de contribuinte que não mantenha escrituração contábil regular devidamente

registrada na Junta Comercial, para efeito de aferição da regularidade das operações quanto ao recolhimento do imposto, deverão ser utilizados, **onde couberem**, os seguintes procedimentos:

- a) Elaboração de Demonstrativo Financeiro, através do qual deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas, bem como a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e no final do período fiscalizado;
- b) 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, observado o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 24.

Ao dispor acerca deste último procedimento, o RICMS/PB, ao estabelecer percentual (30%) a ser acrescido ao Custo de Mercadorias Vendidas, mostra-se claramente em dissonância com a sistemática estabelecida pela LC nº 123/06.

Importante destacarmos que o RICMS/PB é anterior à LC nº 123/06. Além do quê, esta é hierarquicamente superior àquele, e dispõe sobre matéria de conteúdo especial. Assim, deve prevalecer a LC nº 123/06, afastando-se o RICMS/PB, naquilo que se mostrar incompatível com a Lei Complementar.

O contribuinte enquadrado como Simples Nacional recolhe o tributo devido sobre o seu faturamento, em observância ao que estabelece o artigo 18, § 3º, da LC nº 123/06:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

(...)

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretroatável para todo o ano-calendário.

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota efetiva determinada na forma do caput e dos §§ 1º, 1º-A e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretroatável para todo o ano-calendário. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

O contribuinte optante pelo Simples Nacional, como já demonstrado, possui características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção *juris tantum* de omissão de receitas.

Na LC nº 123/06, não há qualquer exigência neste sentido para fins de tributação. Apenas no inciso X do seu artigo 29 consta uma referência ao lucro bruto – ainda que de forma indireta -, contudo para efeito de exclusão do regime.

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

(...)

X – for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

Somente depois de excluído do Simples Nacional, o Fisco está autorizado a lançar mão da Conta Mercadorias – Lucro Presumido para aqueles que não detenham escrita contábil, o que não implica dizer que o contribuinte, enquanto enquadrado na sistemática da LC nº 123/06, esteja “blindado”. A fiscalização tem o poder-dever de verificar a regularidade das operações do contribuinte, utilizando-se, para tanto, dos demais recursos de que dispõe para cumprir o seu mister.

Vejamos algumas decisões da Segunda Câmara de Julgamento desta Casa:

DECADÊNCIA – PRELIMINAR NÃO ACOLHIDA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SIMPLES NACIONAL - INFRAÇÃO CARACTERIZADA – AJUSTE DA PENALIDADE PROPOSTA – APLICAÇÃO DO PERCENTUAL ESTABELECIDO NOS ARTIGOS 16, I, DA RES. CGSN Nº 30/2008 E 87, I, DA RES. CGSN Nº 87/2011 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS – INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUINTES DO SIMPLES NACIONAL – IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO – REFORMADA, DE OFÍCIO, A DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO

- A identificação da existência de valores tributáveis informados nas GIM do contribuinte e não oferecidas à tributação do Simples Nacional impõe a necessidade de lançamento de ofício. Ajuste da penalidade proposta, uma vez não confirmada a ocorrência de nenhuma das condutas autorizativas da aplicação dos artigos 16, II, da Res. CGSN nº 30/2008 e 87, II, da Res. CGSN nº 94/2011.

- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção *juris tantum* de omissão de receitas.

ACÓRDÃO Nº. 162/2019

Relator : CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA DE FISCALIZAÇÃO INADEQUADA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

A legislação estadual autoriza a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto estadual, quando for detectada diferença tributável via Conta Mercadorias, na hipótese do sujeito passivo não possuir escrita contábil.

No entanto, a técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção *juris tantum* de omissão de receitas.

ACÓRDÃO Nº. 185/2019

CONS.ª MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

Ressalto que, o que discuti não é a omissão em si, mas a técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido - empregada para contribuintes optantes do Simples Nacional,

por se mostrar incompatível com a legislação inerente a este regime simplificado de recolhimento de tributos, o que não impede o uso de outras técnicas de auditoria utilizadas para detectar omissões de vendas.

Assim como recorremos à lei especial para justificar a possibilidade de aplicação de a legislação afetar às demais pessoas jurídicas para os casos de omissão de receitas, também o fazemos para sustentar a imprestabilidade da técnica utilizada (Conta Mercadorias) para dar arrimo à acusação em comento.

Destarte, com esses esclarecimentos, deve ser reformada a decisão da instância preliminar, para a improcedência da acusação em tela, pela inaplicabilidade da técnica de fiscalização adotada para o contribuinte que se encontrava submetida à legislação do Simples Nacional.

3ª ACUSAÇÃO - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO. EXERCÍCIO DE 2010

Pois bem. É cediço que o Levantamento Financeiro constitui uma técnica de auditoria, prevista no art. 643, I, do RICMS, que permite ao auditor fiscal concluir sobre o equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos efetuados e as receitas auferidas pelo contribuinte. Caso se constate que os desembolsos foram superiores às disponibilidades, a legislação tributária autoriza o Fisco a se valer da presunção “*juris tantum*”, arrimada no parágrafo único do art. 646 do RICMS, infracitado, de que teria ocorrido omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

Vejamos o teor do artigo 646 do RICMS/PB, que vigorava à época dos fatos geradores:

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, assim como a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados ou Vendidos, conforme o caso.

Portanto, demonstra-se a base legal da técnica de auditoria aplicada, e, conforme a exegese do dispositivo normativo supracitado, a presunção de omissão de vendas detectada ressalva ao contribuinte as provas da improcedência da presunção, havendo, portanto, a inversão do ônus da prova, já que o contribuinte é detentor dos livros e documentos inerentes a sua empresa.

Na primeira instância, o julgador singular, após uma minuciosa análise das provas apresentadas, confirmou a existência de duplicatas emitidas em 2010, com vencimento ocorrido no exercício subsequente, caracterizando a existência de duplicatas a pagar no exercício, com amparo nas provas materiais apresentadas pelo contribuinte, acatando os valores

de tais documentos como redutora de “compras de mercadorias no exercício”, que faz parte da coluna de despesas no Levantamento Financeiro, desaparecendo a repercussão tributária inicialmente apurada pela fiscalização, não se materializando a acusação ora em comento.

4ª ACUSAÇÃO - PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS) – EXERCÍCIO 2013.

Nesta acusação, encontra-se presente a presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, com fulcro no artigo 646 do RICMS/PB, *in verbis*:

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;

Como já visto acima, a constatação de ocorrência de quaisquer das situações previstas no art. 646 do RICMS/PB impõe à Fiscalização o dever de lançar o crédito tributário com base na presunção legal de que o contribuinte realizou saídas de mercadorias tributáveis ou prestou serviços tributáveis sem o recolhimento do ICMS devido, afrontando, assim, os artigos 158, I e 160, I, ambos do RICMS/PB.

Com efeito, o Passivo Fictício ocorre quando a empresa mantém, em seu passivo, obrigações já liquidadas com utilização de numerários cuja origem não foi declarada (receitas não oferecidas à tributação).

No caso em análise, a Fiscalização acusa a Autuada de ter mantido, no passivo, obrigações já pagas e não contabilizadas no valor de R\$ 59.758,98, referente ao exercício de 2013.

No levantamento feito pela Auditoria, que reconstituiu a movimentação da Conta Fornecedores a partir dos dados extraídos da contabilidade do sujeito passivo, identificou um passivo fictício no importe de R\$ 59.758,98, fl. 19. Na defesa apresentada, o contribuinte acosta duplicatas de 2013 pagas em 2014. Na análise feita na primeira instância, verificou-se que as duplicatas apresentadas se referem a obrigações já consideradas na Conta Fornecedores reconstituída, na rubrica “duplicatas pagas no exercício seguinte, em aberto e/ou em protesto”. Portanto, tais provas não conseguiram ilidir a acusação ora em comento.

No recurso voluntário, o sujeito passivo apresenta duplicatas emitidas em 2013 pagas em 2014 no total de R\$ 160.169,52, fls. 190 a 306, afirmando que tais provas eliminaria a diferença apresentada na conta fornecedores. Pois bem, vejo que as provas apresentadas também incluem as mesmas apresentadas na defesa, já devidamente analisadas. As demais, que constam pagamentos no exercício de 2014, o contribuinte não demonstra as baixas de tais obrigações na contabilidade, o que reforça a tese da autuação, pois evidencia a presença do passivo fictício (obrigações pagas, porém não contabilizadas), não demonstrando equívoco no levantamento fiscal.

Destarte, comungo com o entendimento do julgador fiscal, decretando a procedência da acusação em epígrafe, decorrente da evidência do passivo fictício.

Diante das considerações supra, e devidas correções, deve o crédito tributário ser constituído de acordo com o quadro resumo abaixo:

INFRAÇÃO	PERÍODO F. G.		ICMS DEVIDO	MULTA	TOTAL
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/2010	31/12/2010	-	-	-
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS	01/01/2011	31/12/2011	-	-	-
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/04/2010	30/04/2010	416,65	416,65	833,30
	01/01/2012	31/01/2012	817,87	817,87	1.635,74
	01/02/2012	28/02/2012	904,34	904,34	1.808,68
	01/03/2012	31/03/2012	340,79	340,79	681,58
	01/04/2012	30/12/2012	826,44	826,44	1.652,88
	01/05/2012	31/05/2012	71,70	71,70	143,40
	01/06/2012	30/06/2012	82,84	82,84	165,68
	01/07/2012	31/07/2012	2.146,29	2.146,29	4.292,58
	01/08/2012	31/08/2012	966,59	966,59	1.933,18
	01/09/2012	30/10/2012	1.690,32	1.690,32	3.380,64
	01/10/2012	31/10/2012	882,53	882,53	1.765,06
	01/11/2012	30/11/2012	1.054,61	1.054,61	2.109,22
01/12/2012	31/12/2012	1.669,07	1.669,07	3.338,14	
PASSIVO FICTÍCIO (obrigações pagas e não contabilizadas)	01/01/2013	31/12/2013	10.159,03	10.159,03	20.318,06
CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO			22.029,07	22.029,07	44.058,14

Por todo exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, e alterar, de ofício, quanto aos valores, a sentença exarada na instância monocrática, e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000564/2015-74, lavrado em 15/4/2015, contra a empresa MARIA SOLANGE DA NÓBREGA CANDEIA, inscrita no CCICMS/PB sob o nº 16.092.386-7, declarando como devido o crédito tributário no valor de R\$ **44.058,14** (quarenta e quatro mil, cinquenta e oito reais e quatorze centavos), sendo R\$ **22.029,07** (vinte e dois mil, vinte e nove reais e sete centavos), de ICMS, por infringência ao art. 158, I, art. 160, I, c/ fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ **22.029,07** (vinte e dois mil, vinte e nove reais e sete centavos), de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 31.423,98 (trinta e um mil, quatrocentos e vinte e três reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 15.711,99 (quinze mil, setecentos e onze reais e noventa e nove centavos) de ICMS, R\$ 15.711,99 (quinze mil, setecentos e onze reais e noventa e nove centavos) de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

Tribunal Pleno. Sessão realizada por meio de videoconferência em 26 de janeiro de 2021.

PETRONIO RODRIGUES LIMA
 Conselheiro Relator