

PROCESSO Nº 1328052017-7

ACÓRDÃO Nº 0140/2021

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

1ª Recorrida: DORGIVAL MARQUES GOMES - ME

2ª Recorrente: DORGIVAL MARQUES GOMES - ME

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ – CAMPINA GRANDE

Autuante: PEDRO BRITO TROVÃO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

DECADÊNCIA – APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ARTIGO 173, I, DO CTN – OMISSÃO DE SAÍDAS - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE – CONCORRÊNCIA – LEVANTAMENTO FINANCEIRO - EXCLUSÃO DO MONTANTE RELATIVO AO PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS APURADAS POR MEIO DA CONTA MERCADORIAS – INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - CONTA MERCADORIAS – INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUENTES DO SIMPLES NACIONAL – IMPROCEDÊNCIA – OMISSÃO DE VENDAS – CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO – RECONHECIMENTO DA CONDIÇÃO DE DEVEDOR POR PARTE DO CONTRIBUINTE - INFRAÇÃO EVIDENCIADA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA – RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO

- Nos casos de omissões de receitas, a contagem do prazo decadencial obedece ao comando insculpido no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entendendo-se por exercício o período compreendido entre dois balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil, ou o ano civil, nos demais casos.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem pagamento do imposto estadual, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. *In casu*, restou demonstrada a necessidade de exclusão de parte do crédito tributário em razão de concorrência de infrações.

- A ocorrência de desembolsos em valores superiores às receitas auferidas no período, constatados por meio do Levantamento Financeiro, autoriza, nos termos do artigo 646, parágrafo único do RICMS/PB, a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o devido pagamento do imposto, contudo a identificação de ocorrência de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas

à substituição tributária apurado nos levantamentos das Contas Mercadorias relativamente aos mesmo períodos autuados fez sucumbir parte do crédito tributário originalmente lançado.

- 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, 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.

- O recurso que versar sobre uma ou algumas das infrações ou lançamentos implicará no reconhecimento da condição de devedor relativo à parte não litigiosa, ficando definitivamente constituído o crédito tributário.

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

A C O R D A M Segunda Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade e de acordo com o voto do relator pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovemento do primeiro e provimento parcial do segundo, para alterar a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001933/2017-08, lavrado em 24 de agosto de 2017 em desfavor da empresa DORGIVAL MARQUES GOMES - ME, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 45.251,16 (quarenta e cinco mil, duzentos e cinquenta e um reais e dezesseis centavos), sendo R\$ 22.625,58 (vinte e dois mil, seiscentos e vinte e cinco reais e cinquenta e oito centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/c o artigo 646, *caput* e parágrafo único, todos do RICMS/PB c/ fulcro nos artigos 82 e 84 da Res. CGSN nº 094/2011 e R\$ 22.625,58 (vinte e dois mil, seiscentos e vinte e cinco reais e cinquenta e oito centavos) a título de multas por infração, com fulcro no artigo 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 355.578,60 (trezentos e cinquenta e cinco mil, quinhentos e setenta e oito reais e sessenta centavos), sendo R\$ 167.789,30 (cento e sessenta e sete mil, setecentos e oitenta e nove reais e trinta centavos) de ICMS e R\$ 167.789,30 (cento e sessenta e sete mil, setecentos e oitenta e nove reais e trinta centavos) de multa.

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

P.R.I.

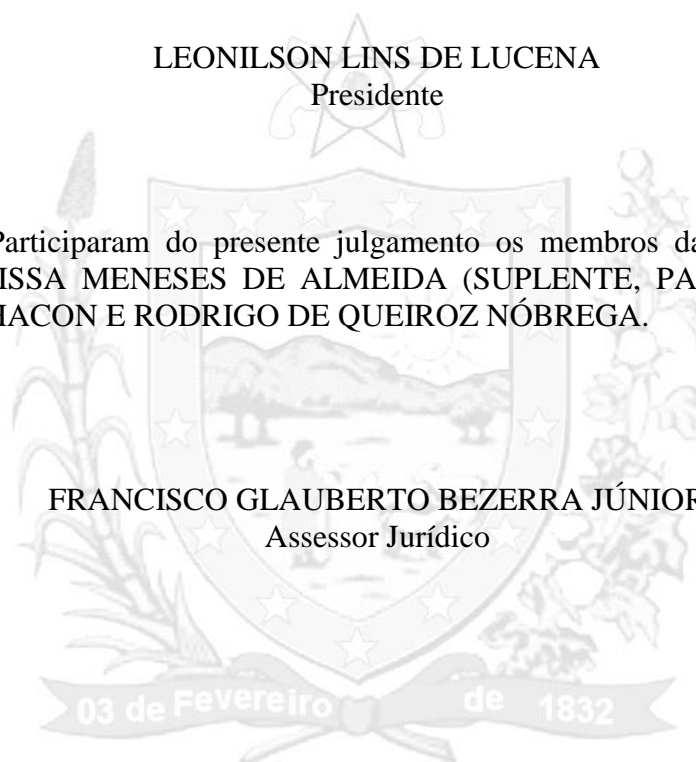
Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 24 de março de 2021.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LARISSA MENESES DE ALMEIDA (SUPLENTE, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON E RODRIGO DE QUEIROZ NÓBREGA.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor Jurídico



Processo nº 1328052017-7

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

1ª Recorrida: DORGIVAL MARQUES GOMES - ME

2ª Recorrente: DORGIVAL MARQUES GOMES - ME

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ –
CAMPINA GRANDE

Autuante: PEDRO BRITO TROVÃO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

DECADÊNCIA – APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ARTIGO 173, I, DO CTN – OMISSÃO DE SAÍDAS - FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE – CONCORRÊNCIA – LEVANTAMENTO FINANCEIRO - EXCLUSÃO DO MONTANTE RELATIVO AO PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS APURADAS POR MEIO DA CONTA MERCADORIAS – INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - CONTA MERCADORIAS – INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUINTES DO SIMPLES NACIONAL – IMPROCEDÊNCIA – OMISSÃO DE VENDAS – CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO – RECONHECIMENTO DA CONDIÇÃO DE DEVEDOR POR PARTE DO CONTRIBUINTE - INFRAÇÃO EVIDENCIADA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA – RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO

- Nos casos de omissões de receitas, a contagem do prazo decadencial obedece ao comando insculpido no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entendendo-se por exercício o período compreendido entre dois balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil, ou o ano civil, nos demais casos.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem pagamento do imposto estadual, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB. *In casu*, restou demonstrada a necessidade de exclusão de parte do crédito tributário em razão de concorrência de infrações.

- A ocorrência de desembolsos em valores superiores às receitas auferidas no período, constatados por meio do Levantamento Financeiro, autoriza, nos termos do artigo 646, parágrafo único do RICMS/PB, a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o devido pagamento do imposto, contudo a

identificação de ocorrência de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária apurado nos levantamentos das Contas Mercadorias relativamente aos mesmo períodos autuados fez sucumbir parte do crédito tributário originalmente lançado.

- 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, 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.

- O recurso que versar sobre uma ou algumas das infrações ou lançamentos implicará no reconhecimento da condição de devedor relativo à parte não litigiosa, ficando definitivamente constituído o crédito tributário.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001933/2017-08, lavrado em 24 de agosto de 2017, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00002470/2017-51 denuncia a empresa DORGIVAL MARQUES GOMES - ME, inscrição estadual nº 16.081.791-9, de haver cometido as seguintes irregularidades, *ipsis litteris*:

0362 – FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO. >> Aquisição de mercadorias consignadas em documentos fiscais, com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido. (SIMPLES NACIONAL)

0351 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO >> O contribuinte optante do Simples Nacional omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, tendo em vista a constatação que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas.

0352 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte optante do Simples Nacional omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através de levantamento da Conta Mercadorias.

0364 – OMISSÃO DE VENDAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte optante do Simples Nacional omitiu saídas de mercadorias 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.

Em decorrência destes fatos, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 158, I e 160, I c/c o artigo 646, *caput* e parágrafo único, todos do RICMS/PB c/ fulcro nos artigos 9º e 10 da Res. CGSN nº 030/2008 e/ou 82 e 84 da Res. CGSN nº 094/2011, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 380.829,76 (trezentos e oitenta mil, oitocentos e vinte e nove reais e setenta e seis centavos), sendo R\$ 190.414,88 (cento e noventa mil, quatrocentos e catorze reais e oitenta e oito centavos) de ICMS e R\$ 190.414,88 (cento e noventa mil, quatrocentos e catorze reais e oitenta e oito centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 6 a 22 dos autos.

Depois de cientificada por via postal em 1º de setembro de 2017, a autuada, por intermédio de seus advogados, protocolou, em 27 de setembro de 2017, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por meio da qual afirma, em síntese, que:

- a) Os créditos tributários relativos ao exercício de 2012 foram extintos pela decadência, em observância ao que dispõe o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional;
- b) A empresa entende, embora não esteja claro, que está sendo acusada de “falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios”, contudo está sendo impingida a pagar créditos tributários decorrentes de descumprimento de obrigação principal e não acessória;
- c) Uma lista anunciando possível infração não é suficiente para dar sustentação à acusação. Compete, a quem acusa, o dever de provar o fato denunciado.

Com informação de inexistência de antecedentes fiscais (fls. 36), foram os autos conclusos (fls. 38) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Heitor Collet, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *verbis*:

FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE ENTRADAS – COMPRAS COM RECURSOS PROVENIENTES DA OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS SEM RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. EXCLUSÃO DOS LANÇAMENTOS DE MENOR VALOR, EM QUE FICOU CARACTERIZADO O ACÚMULO DE ACUSAÇÕES – DENÚNCIA CARACTERIZADA EM PARTE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO – DENÚNCIA CARACTERIZADA. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS – SIMPLES NACIONAL – TÉCNICA INAPROPRIADA – ACUSAÇÃO IMPROCEDENTE. OMISSÃO DE VENDAS – OPERAÇÕES COM CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO – INFRAÇÃO CONFIGURADA.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição conduz à presunção de aquisição de mercadorias com receitas advindas da omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. Excluído da cobrança o crédito tributário de menor valor, referente ao lançamento do mês de janeiro de 2012, por restar caracterizada a concorrência de infrações.

- A ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, detectada através do Levantamento Financeiro, dá ensejo à cobrança de ICMS e penalidade devida sobre a diferença, nos termos do artigo 646, parágrafo único, do RICMS/PB e artigos 82 e 84 da Res. CGSN nº 094/2011.

- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que a obrigação de obter lucro bruto de no mínimo 30% sobre o CMV – custo das mercadorias vendidas se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06, restando improcedente a acusação. Entendimento do Tribunal Pleno do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba (CRF/PB), em julgado proferido em sede de Embargos Declaratórios, Processo 1770852014-2, Acórdão nº 456/2019.

- Declarações 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.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Em observância ao que estabelece o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de sua decisão.

Cientificada de decisão proferida pela instância *a quo* em 22 de setembro de 2020 e inconformada com os termos da sentença que fixou o crédito tributário em R\$ 292.257,48 (duzentos e noventa e dois mil, duzentos e cinquenta e sete reais e quarenta e oito centavos), a autuada interpôs, em 20 de outubro de 2020, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, advogando que:

- a) O julgador singular não analisou os fundamentos da defesa no sentido da exaustão do ciclo tributário pelo ICMS pago por substituição tributária nas entradas de mercadorias;
- b) Para elaborar os Levantamentos Financeiros, o auditor fiscal utilizou as informações do dossiê fiscal do contribuinte disponível no Sistema ATF da SEFAZ/PB e estratificou todas as entradas nos anos de 2013 e 2014, confrontando-as automaticamente com as saídas para constatar a diferença negativa entre compras e vendas. Ocorre que não fora observado que exatos 43,27% das entradas utilizadas como base de cálculo para a apuração do imposto no exercício de 2013 e 53,90% no exercício de 2014 não são passíveis de tributação, posto que se sujeitam ao regime de substituição tributária;
- c) O auditor fiscal deixou de abater, do valor total das compras que compuseram os Levantamentos Financeiros, as entradas por substituição tributária (CFOP 1403 e 2403);
- d) É imprescindível a utilização de método de auditoria que apure de forma regular e subsistente o montante da base de cálculo para fins de apuração do tributo devido no caso em comento;
- e) A acusação de falta de lançamentos de notas fiscais de aquisição se mostra insubsistente em face do frágil material probatório;

- f) Grande parte das notas fiscais elencadas pela fiscalização acobertaram operações com produtos sujeitos à substituição tributária, cujo ciclo de tributação se encerrou por ocasião de suas entradas;
- g) As acusações de falta de lançamento de notas fiscais e omissão de saídas – Levantamento Financeiro têm, como fato motivador, a presunção de omissão de saídas. Assim sendo, caso as mercadorias fossem tributáveis, a acusação seria fragilizada em face da ocorrência do *bis in idem*.

Com estas considerações, a recorrente requer:

- a) Seja recebido e dado provimento ao recurso voluntário, para que seja reformada a decisão monocrática, declarando-se nulo ou improcedente o Auto de Infração em tela;
- b) Alternativamente, que seja abatido da base de cálculo arbitrada por meio dos Levantamentos Financeiros de 2013 e 2014 os valores relativos às entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária;
- c) Que a intimação acerca do resultado do julgamento seja direcionada também aos procuradores da recorrente.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

VOTO

Em apreciação nesta corte os recursos voluntário e de ofício interpostos contra a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001933/2017-08, por meio do qual a empresa DORGIVAL MARQUES GOMES - ME está sendo acusada de haver cometido as seguintes infrações: *i*) falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios; *ii*) omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Levantamento Financeiro; *iii*) omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias; e *iv*) omissão de vendas – cartão de crédito e/ou débito.

Ainda que a recorrente não tenha reprisado o pedido apresentado em sua impugnação para que fosse reconhecida a decadência dos créditos tributários relativos ao exercício de 2012, convém fazermos algumas considerações acerca da matéria.

Analisando o aspecto da data inicial para a contagem dos prazos, vê-se que haverá a incidência do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN nos casos em que houver pagamento antecipado, promovido pelo contribuinte, conforme se conclui da exegese do dispositivo abaixo transcrito:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo, a 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.

10.094/13. Este disciplinamento também se encontra positivado no artigo 22, da Lei nº

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

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

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

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

De outra sorte, não ocorrendo nenhuma das hipóteses do § 3º do art. 22, da Lei nº 10.094/13, não haverá substrato a ser homologado, motivo pelo qual o prazo inicial será aquele disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

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;

Diante de todo o exposto, vê-se que a decisão singular não merece reparos ao afastar, para os casos descritos na peça acusatória, a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN. Isto porque, nas situações de omissão de saídas, não há o que ser homologado pelo Fisco. A regra para contagem do prazo decadencial, portanto, deve ser a do artigo 173, I, do CTN.

Este entendimento tem se mostrado perene nas decisões proferidas por esta Corte. Vejamos, a título exemplificativo, alguns acórdãos sobre a matéria.

Acórdão nº 452/2017

Relator. Cons.º João Lincoln Diniz Borges

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. PRELIMINARES REJEITADAS. ALEGAÇÃO DE EFEITO DECADENCIAL. INEXISTÊNCIA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM RECEITAS OMITIDAS. VENDA DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. PARCIALIDADE. AJUSTE NOS PREÇOS APLICADOS. PARCIALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE ROVIDO.

Preliminares de nulidade do Auto de Infração – rejeitadas as alegações de falta de formalidades legais, de que faltaria nexó lógico da acusação com os fatos apurados, de que as normas apontadas não traduziriam as acusações imputadas, de falta de especificação dos meses das infrações denunciadas e do método e documentos utilizados no procedimento fiscal e de a autuação se pautou em uma presunção aleatória. Impróprias são as alegações de efeito decadencial sobre o lançamento indiciário, não cabendo o acolhimento da tese balizada no artigo 150, § 4º do CTN, pois os fatos geradores apurados não foram declarados pelo contribuinte, retratado uma base omitida em suas operações fiscais. O exame fiscal que se denomina levantamento quantitativo materializa uma operação aritmética que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo que somente pode ser modificado, em caso concreto de equívoco na alocação de dados. No caso, as alegações de erro na base de cálculo foram reconhecidas e corrigidas, sendo adotado critério de preço unitário de acordo com a entrada e saída com a natureza da infração apurada, chegando à liquidez e certeza do crédito tributário sentenciado.

Acórdão nº 487/2017

Relatora: Cons.ª Thaís Guimarães Teixeira

PRELIMINARES DE DECADÊNCIA E CERCEAMENTO DE DEFESA AFASTADAS. OMISSÕES DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. INSUFICIÊNCIA DE CAIXA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

Decadência Afastada. No caso dos autos, não se pode precisar o exato momento da ocorrência do fato gerador que deu cabo a denúncia de falta de recolhimento do ICMS, em razão de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, razão pela qual conta-se o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia efetuar o lançamento de ofício, atraindo, assim, as regras do art. 173, I do Código Tributário Nacional – CTN. Cerceamento de Defesa. Diante da documentação acostada pela impugnante, esta compreendeu o motivo pelo qual estava sendo acusada, de nada valendo, pois, a apelação de que restou prejudicado o seu direito de se defender, mercê do princípio do Informalismo Processual. Preliminar afastada. Confirmada a irregularidade fiscal atestando o surgimento da figura do saldo

credor (estouro de caixa), na reconstituição da Conta Caixa, efetuada com base na documentação do contribuinte, caracterizando a ocorrência de pagamentos realizados com receitas marginais, decorrentes de vendas omitidas. Aplicam-se, ao presente julgamento, as disposições da legislação, que reduziu o valor da multa referente ao descumprimento da infração em comento- Lei nº 10.008/2013. (g. n.)

Ainda a respeito do tema, convém observamos o teor da Súmula nº 555 do Superior Tribunal de Justiça – STJ:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Da leitura do enunciado da Súmula nº 555 do STJ, extrai-se que, se o débito não foi declarado pelo contribuinte (omissão), o prazo decadencial a ser observado é o do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN.

O STJ, no julgamento do REsp 1369980 DF 2013/0056738-6, consignou que, *“Se a autoridade administrativa constatar que o sujeito passivo apresentou declaração contendo omissão ou inexatidão quanto ao montante tributável, é cabível o lançamento de ofício, segundo o art. 149 do CTN. Nesse caso, o fato de o contribuinte haver apresentado e recolhido o tributo com base no valor declarado mostra-se irrelevante, porque o objeto do lançamento é justamente o que não foi declarado e, por conseguinte, não foi recolhido. Então, a única forma de se computar o prazo para a constituição do crédito tributário é a prevista no art. 173, inciso I, do CTN, que trata do lançamento de ofício.”*

Sendo este o caso em análise, o Fisco teria, como data limite para efetuar o lançamento relativos aos fatos geradores ocorridos no ano de 2012, o dia 31 de dezembro de 2017. Destarte, considerando que a ciência do Auto de Infração realizou-se no dia 1º de setembro de 2017, nenhum dos créditos tributários lançados no Auto de Infração foi alcançado pela decadência.

Passemos à análise individualizada das acusações.

0362 – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO

Além de caracterizar descumprimento de obrigação acessória, a falta de escrituração de documentos fiscais de entradas pode ganhar contornos mais amplos. Isto porque a legislação tributária do Estado da Paraíba incluiu esta conduta no rol daquelas que autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido.

RICMS/PB¹: Vejamos o que estabelecem os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do

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, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas 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 sem pagamento 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 das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.

Nova redação dada ao art. 646 pelo art. 1º do Decreto nº 32.718/12 (DOE de 25.01.12).

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.

¹ Redações vigentes à época dos fatos.

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;

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. (g. n.)

A constatação desta omissão, em razão de remeter à venda de mercadorias tributáveis omitidas, caracteriza afronta ao disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB:

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 transgredirem os 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;

A presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, contudo, é relativa, cabendo ao contribuinte a prova da sua improcedência, conforme prevê a parte final do *caput* do referido dispositivo.

Ao se contrapor à denúncia, a recorrente afirma que as provas contidas nos autos não se prestariam para dar suporte à acusação, uma vez que a fiscalização anexou apenas uma planilha demonstrativa contendo a relação de documentos fiscais que não estariam registradas nos livros próprios da empresa.

Neste ponto, necessário se faz destacarmos que a autuada não traz nenhuma prova que ateste a improcedência (ainda que parcial) da acusação, ou seja, não demonstra haver lançado nenhuma das notas fiscais relacionadas às fls. 14 a 16.

A recorrente, assim como o fizera em sua impugnação, busca demonstrar que a planilha não se reveste das condições necessárias para garantir o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Em que pesem os argumentos ofertados pela defesa, a ela não assiste razão. Todos os elementos necessários e suficientes para proporcionar ao contribuinte condições de exercer seu direito de defesa de forma ampla estão contemplados nos autos, inclusive o arcabouço probatório no qual constam todos os documentos que motivaram a acusação, com a indicação das respectivas “chaves de acesso” das NF-e.

Retratando realidade diversa daquela defendida pelo contribuinte, a planilha que dá suporte à denúncia ora em análise é perfeitamente válida e consistente. Tanto é assim, que a recorrente teve oportunidade de analisar cada um dos documentos, optando, inclusive, por incluir os DANFEs a eles relativos às fls. 126 a 164 dos autos.

Destaque-se que, em se tratando de notas fiscais eletrônicas, o documento que detém validade jurídica é o arquivo digital, arquivo este que pode ser acessado a partir do número da sua chave de acesso. A NF-e é um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviço ocorrida entre as partes. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e a Autorização de uso fornecida pelo Fisco, antes da ocorrência do fato gerador.

O DANFE, por sua vez, nada mais é do que uma mera representação gráfica da NF-e.

Visando desconstituir os lançamentos, a acusada também contesta a exigência fiscal relacionada a documentos fiscais que acobertaram operações de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, afirmando que “*é que se torna no mínimo*

estranho, uma acusação que cobra ICMS por omissões de saídas, vez que a ST sobrevive apenas no universo das entradas.”

Com a devida vênia, não há nada de estranho no fato.

No que concerne às omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido, é necessário atentarmos que, no caso de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, o artigo 646 do RICMS/PB autoriza a presunção de *omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto*.

Este comando normativo, ao garantir o direito à Fazenda Pública de recuperar o ICMS incidente sobre operações pretéritas, o fez presumindo que todas elas foram realizadas com mercadorias tributáveis, cabendo ao contribuinte o ônus de provar o contrário.

Neste sentido, torna-se irrelevante, para o caso em tela, a efetiva destinação dos produtos adquiridos (revenda, uso, consumo, matéria-prima, ativo imobilizado, etc.), bem como o regime tributário a que estão sujeitos os itens relacionados nas notas fiscais não registradas pelo contribuinte (tributação normal, isentas, sujeitas à substituição tributária, etc.).

Isto porque não se busca tributar as mercadorias adquiridas. O que se almeja é alcançar operações pretéritas que se encontram à margem da tributação, cujas receitas possibilitaram a aquisição dos produtos consignados nas notas fiscais não registradas pelo contribuinte.

Diante deste cenário, cabe-nos ratificar os termos da decisão recorrida, inclusive reconhecendo a necessidade de afastamento do crédito tributário do mês de janeiro de 2012 em razão de haver sido constatada a existência de concorrência com o crédito tributário lançado a título de 0364 - OMISSÃO DE VENDAS relativamente ao mesmo período. Considerando que este último representa valor superior ao primeiro, a quantia de menor monta é por ele absorvido.

0351 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO

A acusação ora em comento originou-se a partir da técnica de fiscalização denominada LEVANTAMENTO FINANCEIRO, cujo mecanismo de aferição proporciona analisar se houve equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos e o total das receitas auferidas no mesmo exercício, repercutindo em omissão de vendas sempre que as despesas superarem as receitas.

Caracterizada a ocorrência de resultados deficitários nos períodos auditados, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção *juris tantum* de omissão de saídas de mercadorias tributáveis de que trata o parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB.

No caso em apreço, a fiscalização identificou irregularidades nos exercícios de 2013 e 2014, conforme indicado nas planilhas anexadas às fls. 12 e 13, respectivamente.

Em razão da conduta infracional evidenciada, foi aplicada a multa insculpida no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

O sujeito passivo, ao discorrer sobre a matéria em sua peça recursal, defende que o procedimento fiscal fora realizado de forma equivocada. Segundo a defesa, o auditor fiscal, ao computar as entradas, considerou, além das compras para comercialização (CFOP 1102 e 2102), as compras de mercadorias sujeitas à substituição tributária (CFOP 1403 e 2403).

Faz-se mister reprisarmos que o Levantamento Financeiro, como o próprio nome indica, é uma técnica de fiscalização que visa analisar o fluxo financeiro da empresa em determinado período.

Sendo assim, devem compor o referido levantamento todas as receitas e despesas, incluindo-se, por óbvio, as aquisições de mercadorias enquadradas na substituição tributária.

O raciocínio desenvolvido pela defesa, portanto, não se sustenta, seja por subverter a lógica da técnica, seja por pretender o afastamento das entradas com ST e se manter silente quanto às saídas (receitas) provenientes das vendas destes produtos.

Por outro lado, não podemos deixar de atentar para o fato de que constam, nos autos, informações que têm repercussão direta nos Levantamentos Financeiros dos períodos autuados. Vejamos.

Ainda que não seja considerada uma técnica aplicável aos contribuintes enquadrados como Simples Nacional - conforme restará demonstrado quando da análise da terceira acusação -, a Conta Mercadorias pode promover alterações significativas nos créditos tributários lançados em razão de existência de saldo deficitário nos Levantamentos Financeiros.

Ao nos debruçarmos sobre o caderno processual, identificamos que, na Conta Mercadorias dos exercícios de 2013 e 2014 (fls. 20 e 21, respectivamente), foram apurados prejuízos brutos relativos às operações com mercadorias com substituição tributária, isentas e/ou não tributadas nos valores de R\$ 398.618,49 (trezentos e noventa e oito mil, seiscentos e dezoito reais e quarenta e nove centavos) e R\$ 464.456,86 (quatrocentos e sessenta e quatro mil, quatrocentos e cinquenta e seis reais e oitenta e seis centavos).

Em situações desta natureza, com o objetivo de corrigir possíveis superavaliações dos créditos tributários identificados nos Levantamentos Financeiros, deve-se proceder aos ajustes necessários, expurgando, do montante tributável, as correspondentes parcelas do prejuízo bruto da Conta Mercadorias referente aos produtos com substituição tributária, isentos e não tributados.

Esta conduta vem sendo observada pelas instâncias administrativas de julgamento da Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba como forma de se evitar o *bis in idem*, a exemplo da decisão proferida por meio do Acórdão nº 481/2017 da relatoria do Cons.º João Lincoln Diniz Borges, cuja ementa reproduzimos a seguir:

OMISSÃO DE VENDAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. PROVAS DOCUMENTAIS DA EXISTÊNCIA DE SALDOS BANCÁRIOS E DE DUPLICATAS A PAGAR. AJUSTES REALIZADOS. EXPURGO DE OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTA E/OU NÃO TRIBUTADA. FALTA DE REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Diferença tributável apurada por meio do Levantamento Financeiro caracteriza a presunção legal de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido. In casu, a apresentação de provas documentais acerca da existência de saldos bancários e de duplicatas a pagar, não consideradas no procedimento inicial, além da constatação de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária e/ou não tributadas apurado em levantamento da Conta Mercadorias, fizeram derrocar a exigência fiscal apoiada na presunção esculpida no ordenamento tributário.

Isto posto, refizemos o cálculo para apuração da diferença tributável e obtivemos os seguintes resultados:

| EXERCÍCIO - 2013 | |
|---|----------------|
| DIFERENÇA TRIBUTÁVEL ORIGINAL APURADA NO LEVANTAMENTO FINANCEIRO | R\$ 262.032,35 |
| (-) PREJUÍZO BRUTO COM MERC. SUJEITAS À SUBST. TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTÁVEIS | R\$ 398.618,49 |
| (=) DIFERENÇA TRIBUTÁRIA APURADA | - |
| ICMS DEVIDO | - |
| MULTA | - |
| CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO | - |

| EXERCÍCIO - 2014 | |
|---|----------------------|
| DIFERENÇA TRIBUTÁVEL ORIGINAL APURADA NO LEVANTAMENTO FINANCEIRO | R\$ 564.987,26 |
| (-) PREJUÍZO BRUTO COM MERC. SUJEITAS À SUBST. TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTÁVEIS | R\$ 464.456,86 |
| (=) DIFERENÇA TRIBUTÁRIA APURADA | R\$ 100.530,40 |
| ICMS DEVIDO ² | R\$ 17.090,17 |
| MULTA ³ | R\$ 17.090,17 |
| CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO | R\$ 34.180,34 |

0352 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS

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 percentual de lucro, a legislação tributária estadual autoriza a fiscalização a lançar mão da presunção de que houve saídas de mercadorias

² Diferença tributária apurada x 17% (dezessete por cento).

³ Calculada com base no artigo 82, V, "F", da Lei nº 6.379/96.

tributáveis sem pagamento do imposto, nos termos do que dispõem os artigos 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96; 643, § 4º, II e 646 do RICMS/PB.

Na sentença recorrida, o nobre julgador fiscal reconheceu a improcedência da acusação, considerando a técnica inapropriada para contribuintes optantes pelo regime diferenciado instituído pela Lei Complementar nº 123/06, sendo esta a situação da autuada, conforme atesta o extrato da consulta ao Sistema ATF da SEFAZ/PB abaixo reproduzido:

Data de Emissão: 14/03/2021 12:22:24

| Início | Término | Razão social | Situação cadastral | Natureza jurídica | Tipo de estabelecimento | Tipo de unidade | Regime de apuração | Município |
|------------|------------|-----------------------------------|--------------------|----------------------------|-------------------------|----------------------|--------------------|-------------|
| 10/10/1989 | 01/07/2007 | DORGIVAL MARQUES GOMES | ATIVO | EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL) | MATRIZ | UNIDADE PRODUTIVA | FORTE | ALAGOA NOVA |
| 01/07/2007 | 03/04/2017 | DORGIVAL MARQUES GOMES | ATIVO | EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL) | MATRIZ | UNIDADE PRODUTIVA | SIMPLES NACIONAL | ALAGOA NOVA |
| 03/04/2017 | --- | DORGIVAL MARQUES GOMES - ME | ATIVO | EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL) | MATRIZ | UNIDADE PRODUTIVA | SIMPLES NACIONAL | ALAGOA NOVA |

Repiso que a acusação descrita no Auto de Infração teve, como fato motivador, a identificação de omissões de saídas de mercadorias tributáveis, detectadas pela fiscalização quando do levantamento da Conta Mercadorias relativa ao exercício de 2012.

Pois bem. A Lei Complementar nº 123/06, em seu artigo 13, § 1º, “f”, determina que, nas operações ou prestações desacobertadas de documento fiscal (omissão de receitas), seja aplicada a legislação tributária atribuída às demais pessoas jurídicas. A clareza do texto normativo não exige do hermenauta maiores esforços interpretativos. Senão vejamos:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal; (g. n.)

O comando inculcado no dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas quanto à necessidade de deslocamento da sistemática de apuração do ICMS para o regime geral quando o contribuinte, enquadrado como Simples Nacional, realiza quaisquer das condutas descritas no inciso XIII do § 1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 123/2006.

Não obstante o fato de restar demonstrada a possibilidade de se exigir, de contribuinte enquadrado como Simples Nacional, ICMS em razão de omissão de receitas, vislumbro, no caso em tela, uma questão de essencial relevância que prejudicou o lançamento em sua integralidade, a saber: a técnica aplicada.

Imperativo salientarmos mais uma vez que o que se está a discutir não é a omissão em si, mas a técnica da Conta Mercadorias para contribuinte do Simples Nacional, pelo fato de a LC nº 123/06 se mostrar incompatível com o procedimento realizado pela auditoria.

Em tempo: para os demais contribuintes, a técnica revela-se plenamente eficaz, apropriada e dotada de validade jurídica para embasar a acusação. O alcance deste entendimento é, portanto, hermético, não autorizando ampliações para situações outras.

Noutras palavras, o que se está a buscar é a compatibilização da legislação estadual com a Lei Complementar nº 123/06.

Assim como recorremos à lei especial para justificar a possibilidade de aplicação da legislação afeta 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.

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.

Posto de outra forma - e já adentrando no caso concreto -, 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.

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 irrevogável 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 irrevogável para todo o ano-calendário. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

Assim, o contribuinte que apura e recolhe o tributo com base nos dispositivos acima reproduzidos, estará em situação regular quanto à obrigação principal, à luz da LC nº 123/06.

A cobrança de tributos, por força do que estabelece o artigo 3º do Código Tributário Nacional, é uma atividade administrativa vinculada, não sendo possível ao auditor fiscal agir de forma discricionária.

Esta ressalva se faz necessária para explicar que, no caso em comento, não estamos afastando a aplicabilidade do artigo 643, § 4º, do RICMS/PB, tampouco deixando ao talante da autoridade fiscal a possibilidade de “escolher” quando utilizá-la. Uma análise mais atenta do dispositivo citado nos permite concluir que a solução para a questão se extrai do § 4º do referido artigo. Vejamos:

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:

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, através do qual deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e no final do período fiscalizado;

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. (g. n.)

Partindo do princípio de que a lei não contém palavras inúteis, a expressão “onde couber” indica que os procedimentos previstos nos incisos I e II do § 4º do artigo 643 do RICMS/PB não são obrigatórios para todo e qualquer exame da escrita fiscal de contribuinte que não mantenha escrituração contábil regular.

Este comando, portanto, não é taxativo e não vincula o auditor fiscal a adotá-los em todas as situações, mas somente nos casos em que “couberem”.

O contribuinte enquadrado como 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.

Diante de todo o exposto e em observância à jurisprudência desta corte, confirmo o entendimento exarado na instância prima e declaro improcedente o crédito tributário lançado a título de omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias.

0364 – OMISSÃO DE VENDAS

É cediço que, na execução das auditorias com foco na operação cartão de crédito/débito, o Fisco compara as vendas declaradas pelos contribuintes à Fazenda Estadual com as informações prestadas pelas administradoras de cartões, com o objetivo de identificar divergências que indiquem, presumivelmente, a ocorrência de omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do devido tributo.

Situações desta natureza apontam para a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto devido, nos termos dos artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Assim, quando observadas diferenças positivas entre os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito/débito e os declarados pela empresa, materializa-se a presunção inculpada no artigo 646 do RICMS/PB de que houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documento(s) fiscal(is), o que caracteriza violação aos artigos 158, I e 160, I, ambos do RICMS/PB.

Para garantir efetividade aos comandos inculpidos nos dispositivos citados (e já reproduzidos anteriormente), a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “a”, estabeleceu a penalidade aplicável àqueles que violarem as disposições neles contidas. Senão vejamos:

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):

a) aos que deixarem de emitir nota fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais;

Quanto a esta denúncia, a recorrente manteve-se silente, não apresentando qualquer argumento ou produzindo provas em seu favor.

Neste norte, infere-se haver o contribuinte reconhecido tacitamente sua condição de devedor, nos termos do artigo 77, § 1º da Lei nº 10.094/13:

Art. 77. Da decisão contrária ao contribuinte caberá recurso voluntário, com efeito suspensivo, para o Conselho de Recursos Fiscais, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência da sentença.

§ 1º O recurso que versar sobre uma ou algumas das infrações ou lançamentos implicará no reconhecimento da condição de devedor relativo à parte não litigiosa, ficando definitivamente constituído o crédito tributário.

Quanto à alegação de existência de concorrência entre as infrações, esclarecemos que, dentre aquelas cujos créditos tributários foram declarados procedentes ou parcialmente procedentes, identificamos - assim como também reconheceu o ilustre julgador fiscal - apenas a necessidade de cancelamento do crédito referente ao mês de janeiro de 2012 associado à primeira acusação (falta de lançamento de notas fiscais de aquisição).

No caso do Levantamento Financeiro de 2014, não há que se falar em concorrência com Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição, pois as receitas advindas das omissões pretéritas não se confundem, vez que parte delas foi utilizada para pagamentos das despesas registradas no Financeiro e outra parcela, para aquisição das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais não lançadas.

Haveria concorrência se, e apenas se, no Levantamento Financeiro, o auditor tivesse incluído valores para “compras de mercadorias ou bens para uso, consumo ou ativo fixo não lançadas no Livro Registro de Entradas” relativamente a notas fiscais que também houvessem embasado a denúncia de Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição, o que, no caso dos autos, não ocorreu.

Diante de todo o exposto, o crédito tributário efetivamente devido pelo contribuinte apresenta-se conforme demonstrado na tabela a seguir:

| DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO | PERÍODO | AUTO DE INFRAÇÃO | | VALOR CANCELADO | | CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO | | |
|---|-------------------------|------------------|-------------|-----------------|-------------|---------------------------|-------------|--------------------------|
| | | ICMS (R\$) | MULTA (R\$) | ICMS (R\$) | MULTA (R\$) | ICMS (R\$) | MULTA (R\$) | CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$) |
| 0362 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. FISCAL DE AQUISIÇÃO. | jan/12 | 60,18 | 60,18 | 60,18 | 60,18 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | mar/12 | 90,84 | 90,84 | 0,00 | 0,00 | 90,84 | 90,84 | 181,68 |
| | abr/12 | 147,71 | 147,71 | 0,00 | 0,00 | 147,71 | 147,71 | 295,42 |
| | mai/12 | 151,22 | 151,22 | 0,00 | 0,00 | 151,22 | 151,22 | 302,44 |
| | jun/12 | 359,67 | 359,67 | 0,00 | 0,00 | 359,67 | 359,67 | 719,34 |
| | jul/12 | 132,29 | 132,29 | 0,00 | 0,00 | 132,29 | 132,29 | 264,58 |
| | ago/12 | 120,71 | 120,71 | 0,00 | 0,00 | 120,71 | 120,71 | 241,42 |
| | set/12 | 60,05 | 60,05 | 0,00 | 0,00 | 60,05 | 60,05 | 120,10 |
| | out/12 | 27,19 | 27,19 | 0,00 | 0,00 | 27,19 | 27,19 | 54,38 |
| | nov/12 | 85,24 | 85,24 | 0,00 | 0,00 | 85,24 | 85,24 | 170,48 |
| | dez/12 | 204,21 | 204,21 | 0,00 | 0,00 | 204,21 | 204,21 | 408,42 |
| | jan/13 | 35,37 | 35,37 | 0,00 | 0,00 | 35,37 | 35,37 | 70,74 |
| | fev/13 | 272,00 | 272,00 | 0,00 | 0,00 | 272,00 | 272,00 | 544,00 |
| | mar/13 | 8,99 | 8,99 | 0,00 | 0,00 | 8,99 | 8,99 | 17,98 |
| | abr/13 | 209,35 | 209,35 | 0,00 | 0,00 | 209,35 | 209,35 | 418,70 |
| | jun/13 | 158,25 | 158,25 | 0,00 | 0,00 | 158,25 | 158,25 | 316,50 |
| | ago/13 | 456,39 | 456,39 | 0,00 | 0,00 | 456,39 | 456,39 | 912,78 |
| ago/14 | 7,67 | 7,67 | 0,00 | 0,00 | 7,67 | 7,67 | 15,34 | |
| out/14 | 458,41 | 458,41 | 0,00 | 0,00 | 458,41 | 458,41 | 916,82 | |
| 0351 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO | 01/01/2013 a 31/12/2013 | 44.545,50 | 44.545,50 | 44.545,50 | 44.545,50 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | 01/01/2014 a 31/12/2014 | 96.047,83 | 96.047,83 | 78.957,66 | 78.957,66 | 17.090,17 | 17.090,17 | 34.180,34 |
| 0352 - OMISSÃO DE | 01/01/2012 | 44.225,96 | 44.225,96 | 44.225,96 | 44.225,96 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |

| SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS | a 31/12/2012 | | | | | | | |
|---|-----------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|------------------|------------------|
| 0364 - OMISSÃO DE VENDAS | jan/12 | 1.024,90 | 1.024,90 | 0,00 | 0,00 | 1.024,90 | 1.024,90 | 2.049,80 |
| | fev/12 | 1.524,95 | 1.524,95 | 0,00 | 0,00 | 1.524,95 | 1.524,95 | 3.049,90 |
| TOTAIS (R\$) | | 190.414,88 | 190.414,88 | 167.789,30 | 167.789,30 | 22.625,58 | 22.625,58 | 45.251,16 |

Por fim, ressalto que as intimações devem ser feitas conforme dispõe a Lei nº 10.094/13.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovemento do primeiro e provimento parcial do segundo, para alterar a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001933/2017-08, lavrado em 24 de agosto de 2017 em desfavor da empresa DORGIVAL MARQUES GOMES - ME, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 45.251,16 (quarenta e cinco mil, duzentos e cinquenta e um reais e dezesseis centavos), sendo R\$ 22.625,58 (vinte e dois mil, seiscentos e vinte e cinco reais e cinquenta e oito centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/c o artigo 646, *caput* e parágrafo único, todos do RICMS/PB c/ fulcro nos artigos 82 e 84 da Res. CGSN nº 094/2011 e R\$ 22.625,58 (vinte e dois mil, seiscentos e vinte e cinco reais e cinquenta e oito centavos) a título de multas por infração, com fulcro no artigo 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 355.578,60 (trezentos e cinquenta e cinco mil, quinhentos e setenta e oito reais e sessenta centavos), sendo R\$ 167.789,30 (cento e sessenta e sete mil, setecentos e oitenta e nove reais e trinta centavos) de ICMS e R\$ 167.789,30 (cento e sessenta e sete mil, setecentos e oitenta e nove reais e trinta centavos) de multa.

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

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 24 de março de 2021.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator