

PROCESSO Nº 0078542017-7

ACÓRDÃO Nº 0361/2021

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: JOSÉ MARIA DE LIMA

2ª Recorrente: JOSÉ MARIA DE LIMA

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

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ -  
ITABAIANA

Autuante: HÉLIO GOMES CAVALCANTI FILHO

Relator: CONS.º LEONARDO DO EGITO PESSOA

ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - DENÚNCIA NÃO COMPROVADA. CONTA MERCADORIAS. PERÍODO OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA INAPLICÁVEL - DENÚNCIA NÃO CONFIGURADA. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. CONTRIBUINTE OPERA QUASE QUE EXCLUSIVAMENTE COM MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO - INFRAÇÃO NÃO CONFIGURADA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- *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. Provas acostadas aos autos fizeram sucumbir o crédito tributário em sua totalidade.*

- *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.*

- *A presunção legal insculpida no artigo 646 do RICMS/PB não se sustenta quando comprovado que o contribuinte comercializa, quase que exclusivamente, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ante a inoccorrência de repercussão tributária.*

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento dos recursos hierárquico e voluntário, o primeiro, por regular, e o segundo, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovimento do primeiro e provimento do segundo, para reformar a sentença exarada na instância monocrática e julgar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000098/2017-99, lavrado em 20 de janeiro de 2017, em desfavor da empresa JOSÉ MARIA DE LIMA,

inscrição estadual nº 16.021.138-7, já qualificada nos autos, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

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

**P.R.E.**

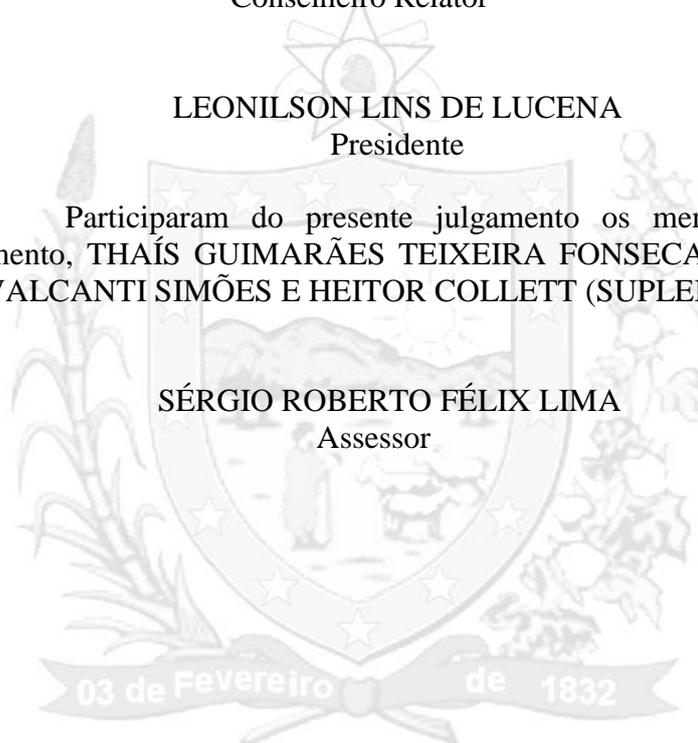
Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 21 de julho de 2021.

**LEONARDO DO EGITO PESSOA**  
Conselheiro Relator

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, **THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA**, **MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES** E **HEITOR COLLETT (SUPLENTE)**.

**SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA**  
Assessor



Processo nº 0078542017-7

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: JOSÉ MARIA DE LIMA

2ª Recorrente: JOSÉ MARIA DE LIMA

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

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ -  
ITABAIANA

Autuante: HÉLIO GOMES CAVALCANTI FILHO

Relator: CONS.º LEONARDO DO EGITO PESSOA

ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO – DENÚNCIA NÃO COMPROVADA. CONTA MERCADORIAS. PERÍODO OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA INAPLICÁVEL - DENÚNCIA NÃO CONFIGURADA. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. CONTRIBUINTE OPERA QUASE QUE EXCLUSIVAMENTE COM MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO - INFRAÇÃO NÃO CONFIGURADA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE – RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- 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. Provas acostadas aos autos fizeram sucumbir o crédito tributário em sua totalidade.

- 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.

- A presunção legal insculpida no artigo 646 do RICMS/PB não se sustenta quando comprovado que o contribuinte comercializa, quase que exclusivamente, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ante a inocorrência de repercussão tributária.

## RELATÓRIO

Em análise nesta corte os recursos voluntário e de ofício, interpostos nos moldes do artigo 77 e 80 da Lei nº 10.094/2013, respectivamente, contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000098/2017-99, lavrado em 20 de janeiro de 2017 em desfavor da empresa JOSÉ MARIA DE LIMA, inscrição estadual nº 16.021.138-7, no qual constam as seguintes acusações, *ipsis litteris*:

0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Nota Explicativa: AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM RECURSOS ADVINDOS DE OMISSÕES DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS E/OU A REALIZAÇÃO DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS SEM O PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO, CONSTATADA PELA FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS NOS LIVROS PRÓPRIOS, PARA O ANO DE 2016, CONFORME EXPOSTO NA PLANILHA ANEXA A ESTE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

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.

Nota Explicativa: 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 PARA OS ANOS DE 2012 E 2015, TUDO CONFORME EXPOSTO NAS PLANILHAS ANEXAS A ESTE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

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: 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 PARA OS ANOS DE 2013 E 2014, TUDO CONFORME EXPOSTO NAS PLANILHAS ANEXAS A ESTE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

Em decorrência dos fatos acima, o representante fazendário lançou um crédito tributário na quantia total de **R\$ 578.279,12 (quinhentos e setenta e oito mil, duzentos e setenta e nove reais e doze centavos)**, sendo R\$ 289.139,56 (duzentos e oitenta e nove mil, cento e trinta e nove reais e cinquenta e seis centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I; Art. 160, I; c/fulcro no art. 646 e parágrafo único e ainda art. 643, §4º, II, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. 18.930/97 e R\$ 289.139,56 (duzentos e oitenta e nove mil, cento e trinta e nove reais e cinquenta e seis centavos) a título de multa por infração com fulcro no art. 82, V, “a” e “f”, da Lei 6.379/96.

Documentos instrutórios às fls. 13 a 34 dos autos.

Depois de cientificada de forma pessoal, no próprio auto de infração, em 26 de janeiro de 2017 (fls. 04), a autuada ingressa com peça reclamatória (fls. 38 a 44), protocolada em 23/02/2017 (fl. 37), alegando, em síntese, o que passo a apresentar:

- Ressalta que 95,29% são produtos adquiridos pela solicitante enquadrados com CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações, das entradas e saídas de mercadorias, como substituição tributária (documentos fiscais em anexo), estando a requerente na condição de substituído;

Por fim, a impugnante requer a anulação do auto de infração haja vista que não houve nenhum prejuízo a Receita Estadual, por motivo do imposto referente à circulação de mercadorias e serviços – ICMS ter sido devidamente recolhido na sua origem (fornecedor).

Com a informação de inexistência de antecedentes fiscais (fls. 404), foram os autos conclusos (fls. 405) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, tendo sido distribuídos a julgadora fiscal Eliane Vieira Barreto Costa, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NÃO LANÇADAS - OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIA - INAPLICABILIDADE DA CONTA MERCADORIAS EM EMPRESAS ENQUADRADAS NO SIMPLES NACIONAL – DENUNCIAS NÃO CONFIGURADAS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO – DENÚNCIA CONFIGURADA.

- 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.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. *In casu*, as Notas Fiscais nº 4405 e 507 encontram-se denegadas no Portal Nacional da NF-e, sendo assim foram incluídas indevidamente no levantamento da fiscalização, fazendo sucumbir o crédito tributário.

- 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 pagamento do imposto devido.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIAMENTE PROCEDENTE

Após os ajustes o crédito tributário restou constituído no montante de **R\$ 240.246,04**, sendo R\$ 120.123,02 de ICMS e R\$ 120.123,02 de multa por infração.

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de ofício a esta Corte.

Cientificada da decisão de primeira instância de forma pessoal em 15/10/2019 (fls. 426) e inconformado com os termos da sentença que fixou o crédito tributário total na quantia de R\$ 240.246,04 (duzentos e quarenta mil, duzentos e quarenta e seis reais e quatro centavos), o contribuinte interpôs recurso voluntário tempestivo em 14 de novembro de 2019 (fls. 428 a 430), ocasião em que reapresenta os mesmos argumentos já apresentados em primeira instância.

Com fundamento nas alegações apresentadas, a recorrente requer que seja o recurso provido, por conseguinte reconhecida a IMPROCEDÊNCIA do auto de infração lavrado.

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

Eis o breve relato.

## VOTO

Em exame, os recursos hierárquico e voluntário interpostos contra decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000098/2017-99, lavrado em 20/01/2017, contra a empresa em epígrafe, com exigência do crédito tributário anteriormente relatado.

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

Antes de qualquer análise do mérito da questão, determinante se apresenta a verificação dos aspectos de natureza formal do auto infracional. Com efeito, sabe-se que um ato administrativo só poderá ser anulado quando ilegal ou ilegítimo. O libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, seja por vício material, seja por vício formal.

Assim, comungando com a instância prima, reitero que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis às matérias objeto dessa lide, e ainda, foi ofertada ao contribuinte oportunidade para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Realizado os esclarecimentos acima, passo a análise do mérito das infrações constantes do libelo acusatório, donde faremos de forma individualizada acerca de cada denúncia.

## - Do Mérito

### Acusação 01: Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição nos Livros Próprios

A denúncia trata de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, verificados nos meses de janeiro e dezembro de 2016, referentes a compras de mercadorias sem o correspondente registro das notas fiscais no Livro de Entradas, conforme demonstrativos à folha 34 dos autos.

Como se sabe, a ocorrência de entradas de mercadorias não contabilizadas acarreta a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme tipificado no art. 646 do RICMS-PB, abaixo transcrito:

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.

Com efeito, o fato gerador do ICMS se dá de forma indireta, onde a falta do registro de notas fiscais relativas às entradas de mercadorias denota pagamentos realizados com recursos fora do Caixa escritural da empresa, presumindo-se que sejam advindos de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de nota fiscal, contrariando os artigos 158, I e 160, I do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:

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;

Como forma de garantir efetividade ao comando insculpido nos dispositivos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, 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):

(...)

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;

Note-se que, tratando-se de presunção relativa, cabe ao contribuinte o ônus de provar a não realização do fato gerador presumido.

Em primeira instância, a diligente julgadora singular após analisar os autos, concluiu que as notas fiscais 445 de 04/01/2016 e 507 de 05/12/2016 que serviram de base a acusação, haviam sido denegadas, de forma que não há como sustentar a acusação em tela.

Ademais, compulsando o caderno processual, bem como a decisão emanada da instância *a quo*, não resta dúvida quanto ao acerto da decisão monocrática que julgou improcedente a acusação em tela.

Dessa forma, venho a ratificar os termos da decisão singular no tocante a acusação em epígrafe, por considerar que se procedeu conforme as provas e nos termos da legislação tributária.

#### Acusação 02: Conta Mercadorias - Exercícios 2012 e 2015

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 dispõe o art. 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 01 de julho de 2007 a 10 de junho de 2015, conforme consulta do histórico das alterações cadastrais, no Dossiê do contribuinte, disposto no Sistema ATF desta Secretaria.

GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA - SER GERÊNCIA DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS							
Histórico do contribuinte JOSE MARIA DE LIMA (I.E:16.021.138-7)							
Período de Vigência	Razão Social	Situação Cadastral	Natureza Jurídica	Tipo de Estabelecimento	Tipo de Unidade	Regime de Apuração	Município
16/03/1983 00:00:00 a 01/07/2007 00:00:00	JOSE MARIA DE LIMA	ATIVO	EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	FORTE	ITABAIANA
01/07/2007 00:00:00 a 10/06/2015 00:00:00	JOSE MARIA DE LIMA	ATIVO	EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	ITABAIANA

Com efeito, esta Corte tem decidido pela inaplicabilidade da técnica de auditoria da Conta Mercadorias – Lucro Presumido aos contribuintes optantes pelo SIMPLES NACIONAL, em razão da utilização de margem de lucro presumido, que se evidencia incompatível e em total dissonância com que estabelece a Lei Complementar nº 123/2006, que atribui aos optantes por este regime simplificado de tributação, características e regramento próprios, não se exigindo qualquer arbitramento de margem de lucro.

Vejamos alguns Acórdãos sobre o tema, além daqueles citados pela julgadora singular:

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**

Portanto, conforme reiteradas decisões desta Corte acerca da matéria, para o período em que o contribuinte se encontrava sob a égide deste regime simplificado de tributação, no caso o exercício de 2012, é inaplicável a técnica da conta mercadorias e para o período de janeiro a junho de 2015, fica prejudicado o crédito tributário apurado pelo levantamento da Conta Mercadorias, em razão do comprometimento de sua certeza e liquidez, já que a técnica Conta Mercadorias se avalia no exercício, considerado este entre dois balanços, no caso de escrita contábil, que não é o caso, ou do ano civil, que foi trazido para aplicação do levantamento fiscal ora em questão, consoante o art. 643, §2º, do RICMS/PB.

Destarte, com esses esclarecimentos, deve ser mantida a decisão da instância preliminar, que improcedeu a acusação em tela, ressaltando-se a possibilidade de o Fisco utilizar-se de outras técnicas de fiscalização para este período, respeitando-se o prazo decadencial, nos termos do art. 173, I, do CTN.

#### Acusação 03: Levantamento Financeiro - Exercícios 2013 e 2014

É cediço que o Levantamento Financeiro constitui em 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/PB, infracitado, de que teria ocorrido omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

Vejam os o teor do artigo 646 do RICMS/PB, vigente à época dos fatos geradores:

**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.)

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;

Como forma de garantir efetividade ao comando insculpido nos dispositivos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, 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):**

(...)

**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;**

Portanto, demonstrada a base legal da técnica de auditoria aplicada, e, conforme a exegese dos dispositivos normativos supracitados, a presunção de omissão de

vendas detectada ressalva ao contribuinte as provas da sua improcedência, havendo, portanto, a inversão do ônus da prova, já que o contribuinte é detentor dos livros e documentos inerentes a sua empresa.

Na peça de defesa, analisada pela primeira instância, o contribuinte alegou que comercializava preponderantemente com produtos sujeitos a substituição tributária, referindo-se a cigarro, e, por esse motivo, não há repercussão tributária na demanda.

Em primeira instância a n. julgadora singular manteve a acusação, fundamentando sua decisão nos seguintes termos:

“Acontece que nas declarações GIM informadas a esta secretaria pelo contribuinte o mesmo informou que todas as suas compras foram com o CFOP 1102 e suas vendas com o CFOP 5102, conforma extrato abaixo da consulta do Dossiê do contribuinte, módulo atendimento do sistema ATF.

Também os Dados Anuais foram informados apenas com valores no estoque tributável, o estoque ST foi informado zerado, conforme Recibo Oficial de Entrega de Obrigação Acessória – GIM – Dados Anuais anexo às folhas 22 e 23 referente aos anos 2013 e 2014.

A apuração precisa do imposto referente às operações e prestações praticadas pelos contribuintes só pode ser obtida quando as informações apresentadas correspondam, de fato, à realidade.”

Em seu recurso a autuada reapresenta novamente a alegação de que mais de 95% (noventa e cinco por cento) de suas mercadorias estão sujeitas ao regime de substituição tributária, estando na condição de substituída, pois recebe as mercadorias já com o ICMS retido na fonte pelo contribuinte substituto.

A se confirmar tal alegação, não há como subsistir a presunção de omissão de vendas de mercadorias tributáveis, por falta de repercussão tributária, se as mercadorias adquiridas para revenda estavam submetidas ao regramento do regime de recolhimento por substituição tributária.

Pois bem. Após criteriosa análise do libelo acusatório, das provas apresentadas pela autuada (fls. 40 a 402) e do recurso apresentado, verifico que assiste razão a defesa. Explico.

Inicialmente, verifico que a atividade econômica do contribuinte é “comércio varejista de tabacaria” (CNAE 4729-6/01).

Em seguida passamos a análise das provas apresentadas pela defesa e das informações constantes do Sistema ATF, durante os exercícios de 2013 e 2014, onde verificamos que o contribuinte possui apenas 03 (três) fornecedores (Souza Cruz – 16.000.751-8, Com e Ind de Fumo Simple Bom Ltda – 16.102.947-7 e Com e Ind Fumo Trago Bom Ltda – 16.120455-4), sendo o primeiro, fornecedor de cigarros e os outros dois, de fumo. Que as compras realizadas durante o exercício de 2013 totalizaram o valor de R\$ 427.243,48, sendo que apenas R\$ 5.700,00 se referem a produtos sujeitos a tributação normal (fumo e papel para enrolar fumo) e todo o restante se referem a compras de cigarros, cujas notas fiscais já vêm com a retenção do ICMS substituição tributária. Já no exercício de 2014, as compras totalizaram o valor de R\$ 393.472,93, sendo que apenas R\$ 9.750,00 se

referem a produtos sujeitos a tributação normal (fumo e papel para enrolar fumo) e todo o restante se referem a compras de cigarros, cujas notas fiscais já vêm com a retenção do ICMS substituição tributária.

Ademais, conforme averiguado pela diligente julgadora singular em consulta ao Sistema ATF, durante os exercícios de 2013 e 2014, como demonstrado às fls. 419 e 420 de sua decisão, o contribuinte em suas GIM's declarou todas as compras com CFOP 1102 (compra para comercialização) e as vendas com CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro), dando a entender que todas as suas mercadorias estão sujeitas a tributação normal do ICMS.

Contudo, convém salientar que o contribuinte ao prestar suas declarações fiscais a Sefaz, equivocou-se, pois consignou para as compras o CFOP 1102, quando o correto seria o CFOP 1403 (compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária) e para as vendas o CFOP 5102, quando o correto seria o CFOP 5.405 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído).

De fato, na cadeia comercial, a Autuada não adquire cigarro de terceiros para revender na condição de substituta – indústria, e, sim, como comércio varejista, substituída. Esse erro não tem consequência no raciocínio aqui desenvolvido em relação à falta de repercussão tributária, devendo ser assinalado, para fins de esclarecimento.

*Data maxima vênia* ao entendimento exarado pela diligente julgadora monocrática e sem desrespeito ao trabalho da fiscalização, importa reconhecer que a busca pela verdade material deve sempre nortear o processo administrativo fiscal. Este princípio deve objetivar e descobrir se realmente ocorreu (ou não) o fato gerador, e se a respectiva obrigação (principal ou acessória) teve nascimento e se é materializada.

Diante deste cenário, havemos de reconhecer a improcedência da acusação de omissão de receitas identificada por meio do Levantamento Financeiro, pois restou comprovado que o contribuinte opera quase que exclusivamente com mercadoria sujeita ao regime de tributação da substituição tributária (cigarro), que exaure o ciclo de tributação, razão pela qual não vislumbro a possibilidade da omissão de receita, como denunciado no libelo basilar.

Sobre a questão, este E. Conselho de Recursos Fiscais já se manifestou em ocasião semelhante a que ora se nos apresenta para julgamento, a exemplo dos Acórdãos nº 139/2020 e 217/2019, cujas ementas transcrevo a seguir:

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO – OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - DENÚNCIA NÃO CONFIGURADA – CONTRIBUINTE OPERA, QUASE QUE EXCLUSIVAMENTE, COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO 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 que preceitua o artigo 646 do RICMS/PB. Tal presunção, contudo, não se sustenta quando comprovado que o contribuinte comercializa,*

*quase que exclusivamente, mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária.*

**Acórdão nº 139/2020**

**Relator: Cons.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA**

OMISSÃO DE VENDAS. PRESUNÇÃO. NÃO APLICAÇÃO. CONTRIBUINTE QUE COMERCIALIZA, PREDOMINANTEMENTE, MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

*Quando se detecta diferença a menor no confronto realizado entre as vendas declaradas pelo contribuinte e as informações prestadas pelas operadoras de cartão de crédito/débito, enseja situação em que é devida a autuação para levantamento de crédito tributário do ICMS.*

*Contribuintes cujo perfil de empreendimento leva à constatação de que comercializa exclusivamente produtos alcançados pelas normas de isenção, imunidade e substituição tributária, em regra, não se submetem às presunções legais dispostas no artigo 646 do RICMS/PB.*

**Acórdão nº. 217/2019**

**Relator: Cons.º ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO**

Assim, em divergência com a decisão de primeira instância, decido pela improcedência da acusação em tela.

Por fim, em razão de tudo o acima exposto, não vejo os lançamentos constantes do auto de infração em condições de assegurar ao Estado o direito de cobrar o referido crédito tributário, assim, sou impelido a reformar a decisão “*a quo*” e considerar o auto de infração improcedente.

Com estes fundamentos,

**VOTO** pelo recebimento dos recursos hierárquico e voluntário, o primeiro, por regular, e o segundo, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovimento do primeiro e provimento do segundo, para reformar a sentença exarada na instância monocrática e julgar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000098/2017-99, lavrado em 20 de janeiro de 2017, em desfavor da empresa JOSÉ MARIA DE LIMA, inscrição estadual nº 16.021.138-7, já qualificada nos autos, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

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

Primeira Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência, em 21 de julho de 2021.

Leonardo do Egito Pessoa  
Conselheiro Relator