



PROCESSO Nº 1107042017-4

ACÓRDÃO Nº 230/2023

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: SEVERINO DE LIMA BEZERRA

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR2 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - ARARUNA

Autuante: MARCOS PEREIRA DA SILVA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

**OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS
TRIBUTÁVEIS. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO
SIMPLES NACIONAL. CONTA MERCADORIAS.
IMPROCEDENTE. REFORMADA DE OFÍCIO A
DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO
IMPROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO
DESPROVIDO.**

- Considerando que nos exercícios autuados o sujeito passivo era optante pelo Simples Nacional, a utilização do procedimento de Conta Mercadorias Lucro Presumido com arbitramento do lucro bruto em 30% (trinta por cento) demandaria a lavratura de Termo de Exclusão do regime simplificado, na forma do art. 29 da Lei Complementar nº 123/06.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do Recurso Voluntário, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo seu desprovimento, para reformar de ofício a decisão singular e julgar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001647/2017-42, lavrado em 20/7/2017, em face da empresa SEVERINO DE LIMA BEZERRA, inscrição estadual nº 16.155.783-0, eximindo-a de quaisquer ônus oriundos do presente contencioso fiscal, pelas razões acima expendidas.

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

P.R.E.



Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 25 de maio de 2023.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



PROCESSO Nº 1107042017-4
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: SEVERINO DE LIMA BEZERRA
Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR2 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - ARARUNA
Autuante: MARCOS PEREIRA DA SILVA
Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. CONTA MERCADORIAS. IMPROCEDENTE. REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Considerando que nos exercícios autuados o sujeito passivo era optante pelo Simples Nacional, a utilização do procedimento de Conta Mercadorias Lucro Presumido com arbitramento do lucro bruto em 30% (trinta por cento) demandaria a lavratura de Termo de Exclusão do regime simplificado, na forma do art. 29 da Lei Complementar nº 123/06.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001647/2017-42, lavrado em 20/7/2017, em face da empresa SEVERINO DE LIMA BEZERRA, inscrição estadual nº 16.155.783-0, em decorrência das seguintes infrações:

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.

Diante desses fatos, o Representante Fazendário constituiu o crédito tributário na quantia de **R\$ 246.405,42 (duzentos e quarenta e seis mil, quatrocentos e cinco reais e quarenta e dois centavos)**, sendo R\$ 123.202,71 (cento e vinte e três mil, duzentos e dois reais e setenta e um centavos) de ICMS, por infringência aos art.



643, §4º, II, c/c o art. 160, I, c/fulcro no art. 158, I e art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 123.202,71 (cento e vinte e três mil, duzentos e dois reais e setenta e um centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, "a" da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 4 a 102: relatório, contendo cálculo do estoque, referente ao mês 07/2012, à fl. 10; informações econômico-fiscais, compreendendo dados de 01/2012 a 06/2012, à fl. 11, cálculo da conta Mercadorias, referente ao período compreendido entre 07/2012 e 12/2012, à fl. 29; cálculo da conta Mercadorias, referente aos exercícios de 2013 e 2014, às fls. 50 e 76, respectivamente.

Cientificado pessoalmente da lavratura do Auto de Infração, em 2 de agosto de 2017, (fls. 3), o contribuinte apresentou peça reclamatória, protocolada em 16/8/2017, posta às fls. 205 a 220, por meio da qual impugna o auto de infração, com base nas seguintes alegações:

- a) Houve um fracionamento do período fiscalizado, referente ao cálculo da conta Mercadorias, compreendido entre julho e dezembro de 2012, que acabou por macular o feito fiscal, tendo em vista ter agido em dissonância com a legislação;
- b) Foi computado equivocadamente pela fiscalização o estoque inicial referente à julho de 2012, ao considerá-lo zerado;
- c) Referente à Conta Mercadorias do exercício de 2013, vê-se que foi constatado prejuízo bruto de 17,24%, de maneira que a fiscalização só poderia ter exigido o estorno do crédito tomado, em consonância com as decisões do Conselho de Recursos Fiscais;
- d) Para o exercício de 2014 a fiscalização computou apenas o valor de R\$ 679.495,30, como receitas tributáveis, deixando de computar outras receitas, quais sejam no valor de R\$ 917.000,00, devidamente confessadas,

Diante dessas alegações a impugnante requer a nulidade do auto de infração.

Declarados conclusos (fls. 223), foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Pedro Henrique Silva Barros, que exarou sentença nas fls. 225/239, na qual decidiu pela procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *in verbis*:

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTA MERCADORIAS.

Constatado o prejuízo na Conta Mercadorias, referente às operações tributadas, mister se faz a cobrança do ICMS e multa.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, por meio da notificação nº 00182645/2019, com ciência em 3/4/2019 (fl. 232), a Autuada apresentou Recurso Voluntário em 30/4/2019 (fls. 135/138) discorrendo especialmente que:



1. Não deveria ter sido constituído o crédito tributário em desfavor da Recorrente, visto que, antes, por recomendação da Receita Federal do Brasil a empresa já houvera atendido a obrigação através do CGSN – Comitê Gestor do Simples Nacional, ofertando valores para tributação do conjunto dos fiscos, incluindo o ICMS do estado da Paraíba;
2. A Conta Mercadoria do período de Julho a dezembro de 2012 contraria a normatividade da contabilidade e do direito empresarial que não reconhece estoque inicial em pleno exercício, acarretando esse fato uma nulidade processual;
3. No mérito, discorda da decisão singular quando esta afirma que a empresa não trouxe contraprova da acusação, porque fez o pagamento espontâneo e anexou as Declarações do Simples de natureza retificadora, envolvendo os exercícios de 2012 a 2014;
4. Que a omissão de receitas então reclamada pelo Fisco estadual também já o tinha sido pelo ente tributante da União, representada pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, na medida em que o contribuinte atendeu à RFB e recolhe os seus parcelamentos em face da omissão de saídas, também está recolhendo a cota parte do estado da Paraíba;

Com base nesses fundamentos, a Recorrente solicita que seja recebido o recurso voluntário, por regular e tempestivo, e no mérito que seja dado provimento para reformar a decisão singular e torná-la nula.

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

Considerando o pedido de sustentação oral, solicitamos à Assessoria Jurídica desta Casa a emissão de parecer quanto à legalidade do lançamento, nos termos do art. 20, X, da Portaria nº 0080/2021/SEFAZ, o qual foi juntado aos autos.

Eis o breve relato.

VOTO

Versa o auto de infração sobre a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, por meio do levantamento Conta Mercadorias dos exercícios de 2012, 2013 e 2014, em face da empresa SEVERINO DE LIMA BEZERRA, já qualificada nos autos, que recolhia ICMS na forma do Simples Nacional nesses exercícios.

Ab initio, evidencia-se que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.



Devo registrar que o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação do sujeito passivo da obrigação tributária e a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal na autuação, não ocorrendo hipótese dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013.

Quanto as questões preliminares tidas como de nulidade do procedimento percebe-se que existe razão ao julgador singular quando afirma que a Conta Mercadorias pode ser aplicada em períodos distintos do ano-calendário contábil, visto que a lei não limita tal ocorrência.

Em alguns casos esse procedimento é o mais adequado, por exemplo, no ano de início da atividade da empresa ou mesmo no ano de encerramento da atividade, de forma que estando devidamente comprovados os saldos iniciais e finais dos estoques, não há nulidade a ser declarada.

Igualmente, não há nulidade na questão do alegado pagamento de omissões de receitas realizadas por confissão com o Fisco Federal, visto que as omissões de receitas no âmbito do Estado se devem com a alíquota do regime normal¹, e os pagamentos realizados pelo contribuinte se deram por meio do Simples Nacional.

Assim, nessa situação, é correta do ponto de vista formal, a cobrança de omissões de receitas realizadas contra o contribuinte optante pelo simples nacional, sendo ônus do sujeito passivo contrapor os valores que porventura tenha confessado o pagamento nos respectivos períodos de apuração, na forma do regime simplificado, para abatimento do valor que é devido ao Estado.

Rejeito, assim, as questões preliminares opostas pela Recorrente e passo ao exame de mérito.

Conforme é cediço, o levantamento da Conta Mercadorias encontra respaldo na legislação estadual, onde a ocorrência da infração se verifica por presunção legal, *juris tantum*, ressaltando o direito do sujeito passivo de produzir provas que se contraponham à acusação, consoante os art. 643, §4º e art. 24, combinados com o art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, *in verbis*:

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

¹**LEI COMPLEMENTAR Nº 123/ 2006:**

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.).



(...)

§ 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.

(...)

Art. 24. Nos seguintes casos especiais o valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis, observado o disposto no art. 19:

(...)

Parágrafo único. Para arbitrar o valor das operações ou prestações, nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal levará em conta um dos seguintes critérios:

(...)

III - o preço de custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido do percentual nunca inferior a 30% (trinta por cento), para qualquer tipo de atividade, nos termos do inciso II do § 4º do art. 643; (grifo nosso)

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.

Constatada a omissão de vendas pela técnica de Conta Mercadorias, é certo que o contribuinte deixou de cumprir a obrigação emitir os respectivos documentos fiscais nas saídas que promoveu, obrigando o lançamento de ofício, conforme norma extraída dos arts. 158, I e 160, I, do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:

I – sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I – antes de iniciada a saída das mercadorias;

Ao ser configurada a receita de origem não comprovada, foi corretamente aplicada a multa por infração, arrimada no art. 82, V, “a”, senão veja-se:

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; (grifo nosso)

O Representante Fazendário ao lavrar o auto de infração anexou a CONTA MERCADORIAS LUCRO PRESUMIDO dos exercícios de 2012, 2013 e 2014 (fls. 29, 50 e 76), nas quais detalhou todos os elementos do fato indiciário.

Devo ressaltar que a diferença tributável apurada na Conta Mercadorias tem por fundamento lógico o fato de o contribuinte que não efetuar a escrita contábil regular estar impossibilitado de apurar o lucro real no exercício.

Passa, então, a ficar obrigado a guardar uma margem de vendas no percentual de 30% sobre o valor obtido para o custo das mercadorias vendidas (CMV), de acordo com o art. 24, parágrafo único, inciso III, do RICMS/PB, supracitado.

Como se sabe, a Lei Complementar nº 123/2006 não ficou alheia ao arbitramento do lucro do contribuinte do Simples Nacional ao discorrer no art. 29, incisos IX e X², duas hipóteses que obrigam ao contribuinte do Simples Nacional

²Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

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;



apresentar uma receita bruta mínima para não ser excluído do regime, em função das aquisições de mercadorias ou das despesas pagas (no sentido amplo).

Nesse caso, a margem de arbitramento embutida nessa norma é de 25%, pois oitenta por cento do valor da receita bruta será suficiente, segundo a lei complementar, para pagar as compras realizadas. Assim, se observa pela tônica da Lei Complementar nº 123/2006, à qual o contribuinte autuado está submetido desde o exercício de 2007, que lhe é imposta pela legislação do Simples Nacional uma condição diferente da apontada pela legislação estadual em relação ao limite do lucro bruto.

A antinomia não se resolve, salvo melhor juízo, em favor da Fazenda Estadual, uma vez que esse Auto de Infração não está acompanhado de um Termo de Exclusão do Simples Nacional a justificar a aplicação da margem de lucro no percentual de 30%, estabelecida pelo RICMS/PB.

Importante consignar que ao enfrentar essa matéria, o E. Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, adotou o entendimento de que o arbitramento do lucro bruto em 30% se mostra incompatível com a legislação do Simples Nacional, conforme se aduz da ementa a seguir transcrita:

ACÓRDÃO Nº. 185/2019

PROCESSO Nº 0363672015-5

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Relatora: CONS.^a MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

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.

Embora seja permitido aos Estados aplicar aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receitas existentes nas legislações de regência do ICMS, ex vi do art. 34 da Lei Complementar nº 123/2006³, o que inclui a Conta Mercadorias desse Estado, é preciso garantir a compatibilidade na

³Art. 34. *Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.*



aplicação das normas no que se refere especificamente no percentual de arbitramento do lucro.

Dessarte, é condição lógica para o arbitramento do lucro no percentual de 30% a exclusão obrigatória do regime imposta pela Lei de Regência, sob pena de desvirtuação da sistemática de fiscalização do Simples Nacional, uma vez que as hipóteses de exclusão são obrigatórias, não atendem a um critério de conveniência e oportunidade, mas de vinculação.

Assim, não deve ser aplicada a técnica Conta Mercadorias com arbitramento do lucro bruto em 30% aos contribuintes que recolhem ICMS na forma do Simples Nacional, com exceção dos casos nos quais houver a lavratura de Termo de Exclusão do Simples Nacional para o exercício em questão, nas hipóteses do art. 29 da LC 123/06.

Com base nos fundamentos acima postos, reformo a decisão singular para julgar improcedente o auto de infração.

Com estes fundamentos,

VOTO - pelo recebimento do Recurso Voluntário, por regular e tempestivo, e, no mérito, pelo seu desprovimento, para reformar de ofício a decisão singular e julgar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001647/2017-42, lavrado em 20/7/2017, em face da empresa SEVERINO DE LIMA BEZERRA, inscrição estadual nº 16.155.783-0, eximindo-a de quaisquer ônus oriundos do presente contencioso fiscal, pelas razões acima expendidas.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 25 de maio de 2023.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator