

PROCESSO Nº 1383712017-1

ACÓRDÃO 0308/2021

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: LIMEIRA & CABRAL LTDA ME

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

Autuante: DJALMA DA COSTA PEREIRA FILHO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - INDICAR COMO ISENTAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITOS AO IMPOSTO ESTADUAL - AUSÊNCIA DE PROVAS - INFRAÇÃO NÃO CONFIGURADA - OMISSÃO DE SAÍDAS - CONTA MERCADORIAS - INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUINTES DO SIMPLES NACIONAL - IMPROCEDÊNCIA - OMISSÃO DE VENDAS - VÍCIOS FORMAIS CONFIGURADOS - NULIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- Incorre em descumprimento de obrigação tributária principal o contribuinte que indica, como isentas ou não tributadas pelo ICMS por ocasião das saídas, operações de vendas de produtos sujeitos ao imposto estadual, vez que este fato reduz o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado. In casu, a ausência de provas suficientes para embasar a denúncia descrita na inicial comprometeu o feito fiscal em sua integralidade, acarretando a improcedência da exigência fiscal.

- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, 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 descrição incorreta do fato infringente, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais violados, comprometeu o lançamento em sua integralidade, vez que acarretou sua nulidade por vício formal, nos termos do que estabelece o artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 do mesmo diploma legal.

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

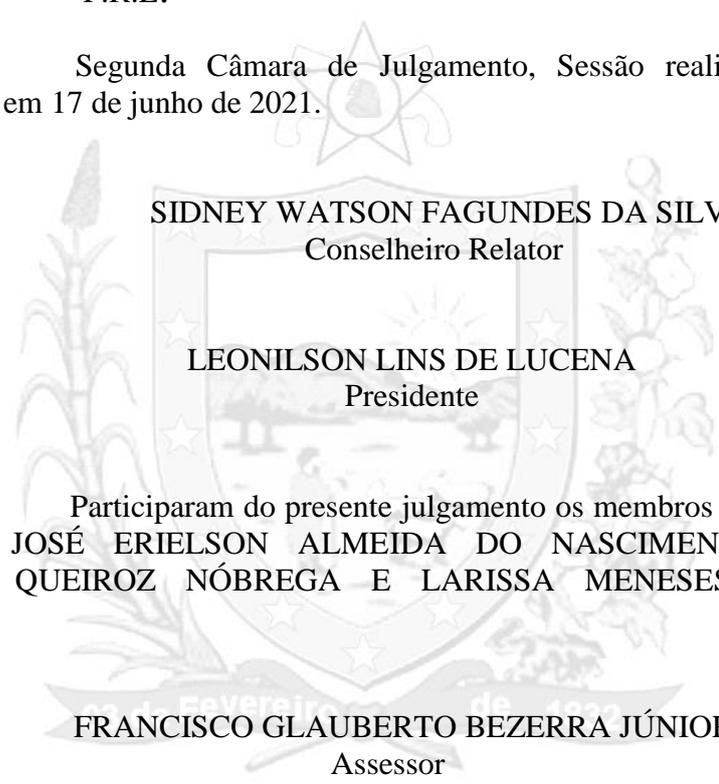
A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter inalterada a decisão monocrática que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002185/2017-80, lavrado em 4 de setembro de 2017 em desfavor da empresa LIMEIRA & CABRAL LTDA ME, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Destaco a possibilidade de refazimento do feito fiscal em relação à última acusação em razão dos vícios formais indicados.

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

P.R.E.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 17 de junho 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, JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (SUPLENTE), RODRIGO DE QUEIROZ NÓBREGA E LARISSA MENESES DE ALMEIDA (SUPLENTE).

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor

Processo nº 1383712017-1

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: LIMEIRA & CABRAL LTDA ME

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

Autuante: DJALMA DA COSTA PEREIRA FILHO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - INDICAR COMO ISENTAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITOS AO IMPOSTO ESTADUAL - AUSÊNCIA DE PROVAS - INFRAÇÃO NÃO CONFIGURADA - OMISSÃO DE SAÍDAS - CONTA MERCADORIAS - INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUENTES DO SIMPLES NACIONAL - IMPROCEDÊNCIA - OMISSÃO DE VENDAS - VÍCIOS FORMAIS CONFIGURADOS - NULIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- Incorre em descumprimento de obrigação tributária principal o contribuinte que indica, como isentas ou não tributadas pelo ICMS por ocasião das saídas, operações de vendas de produtos sujeitos ao imposto estadual, vez que este fato reduz o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado. In casu, a ausência de provas suficientes para embasar a denúncia descrita na inicial comprometeu o feito fiscal em sua integralidade, acarretando a improcedência da exigência fiscal.

- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, 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 descrição incorreta do fato infringente, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais violados, comprometeu o lançamento em sua integralidade, vez que acarretou sua nulidade por vício formal, nos termos do que estabelece o artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 do mesmo diploma legal.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002185/2017-80, lavrado em 4 de setembro de 2017, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00002372/2017-14 denuncia a empresa LIMEIRA & CABRAL LTDA ME, inscrição estadual nº 16.215.371-6, de haver cometido as seguintes irregularidades, *ipsis litteris*:

0188 – INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS, OPERAÇÕES C/ MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. >> Falta de recolhimento do imposto estadual, face à ausência de débito(s) do imposto nos livros próprios, em virtude de o contribuinte ter indicado no(s) documento(s) fiscal(is) operações com mercadorias tributáveis ou prestações de serviços como sendo isenta(s) do ICMS.

Nota Explicativa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL FACE À AUSÊNCIA DE DÉBITO(S) DO IMPOSTO NOS LIVROS PRÓPRIOS, EM VIRTUDE DE O CONTRIBUINTE TER INDICADO NO(S) DOCUMENTO(S) FISCAL(IS) OPERAÇÕES COM MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS COMO SENDO ISENTA(S) DO ICMS REFERENTES AO EXERCÍCIO DE 2013 A 2017.

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 EXERCÍCIO 2013.

0344 – OMISSÃO DE VENDAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte 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.

Nota Explicativa:

CONTRARIANDO DISPOSITIVOS LEGAIS, O CONTRIBUINTE 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 DAS MEMÓRIAS FISCAIS NOS EXERCÍCIOS DE 2013 A 02/2017, CONSTATADO ATRAVÉS DO CONFRONTO DAS MEMÓRIAS FISCAIS COM OS MAPAS RESUMOS INFORMADOS PELA EMPRESA EM QUESTÃO.

Em decorrência destes fatos, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 106 c/c 52, 54 e § 2º, I e II, 2º, 3º, 60, I, “b” e III, “d” e “I”; 158, I e 160, I c/ fulcro no 646, *caput* e parágrafo único e no 643, § 4º, II, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 410.658,56 (quatrocentos e dez mil, seiscentos e cinquenta e oito reais e cinquenta e seis centavos), sendo R\$ 220.692,04 (duzentos e vinte mil, seiscentos e noventa e dois reais e quatro centavos) de ICMS e R\$

189.966,52 (cento e oitenta e nove mil, novecentos e sessenta e seis reais e cinquenta e dois centavos) a título de multas por infração, com arrimo no artigo 82, IV e V, “a”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 13 a 57 dos autos.

Depois de cientificada por via postal em 15 de setembro de 2017, a autuada, por intermédio de seu representante legal, protocolou, em 6 de outubro 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) Problemas técnicos ocasionaram as divergências entre as informações da empresa e as do Fisco;
- b) As mercadorias, apesar de estarem indicadas como isentas, foram lançadas no PGDAS como tributadas;
- c) Com relação à denúncia de omissão de saídas, faltou observar os estoques de cada período;
- d) As multas aplicadas afrontam o princípio da razoabilidade;
- e) Todo o ICMS devido foi recolhido pela empresa.

Com informação de inexistência de antecedentes fiscais (fls. 75), foram os autos conclusos (fls. 74) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Lindemberg Roberto de Lima, que decidiu pela improcedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *verbis*:

INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS, OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL. OMISSÃO DE VENDAS. VÍCIO FORMAL NA PEÇA ACUSATÓRIA. NULIDADE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. CONTRIBUINTE RECOLHE NA FORMA DO SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA DE FISCALIZAÇÃO INADEQUADA. DENÚNCIA IMPROCEDENTE.

1. As infrações de indicar como isentas do ICMS, operações tributáveis e de omissão de vendas tem em comum a constatação de que houve emissão dos cupons fiscais; no primeiro caso, emitidos na condição de mercadoria isenta, e, no segundo caso, o cupom fiscal emitido deixou de ser declarado no Mapa Resumo ECF. Por isso, nos dois casos, a infração descrita na inicial não se adequa aos fatos demonstrados nos autos, nem na legislação aplicada à espécie. Como é cediço, os contribuintes optantes pelo Simples Nacional devem ser tributados pela legislação do regime normal nas hipóteses do art. 13, § 1º, inciso XIII (ICMS) da LC nº 123/06, particularmente, nesses autos, quando as operações forem desacobertadas de documentos fiscais. Aplica-se, ainda o regime normal do ICMS ao optante que ultrapassar o sublimite da receita bruta adotado pelo estado, ou com a lavratura do Termo de Exclusão do regime. *In casu*, emitidos os cupons fiscais e não levados à tributação na receita bruta do regime Simples Nacional cabe a acusação de falta de

recolhimento do ICMS Simples Nacional diretamente. Ademais, a acusação de omissão de vendas apresentou um segundo erro na descrição, porque afirmou que houve diferenças entre as informações declaradas pelo contribuinte e aquelas apresentadas pelas operadoras de cartão de crédito e débito e não foram esses os fatos demonstrados no procedimento. Esses vícios inquinam essas duas denúncias do auto de infração de nulidade por vício formal, com fundamento nos incisos II e III, do art. 17 da Lei 10.094/13, devendo ser realizado novo procedimento fiscal, nos termos do art. 173, II, do CTN.

2. 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 no procedimento de Conta Mercadorias, na hipótese do sujeito passivo não possuir escrita contábil regular. A despeito disso, a técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é adequada para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto não encontra sintonia com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06, a qual promove um arbitramento indireto da receita bruta para fins de exclusão do regime, tornando incompatível legislação estadual que promova arbitramento de 30% sem que haja a exclusão do regime simplificado ou a comprovação da ultrapassagem do sublimite da receita bruta.

AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE

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

Cientificado da decisão proferida pela instância *a quo* em 22 de setembro de 2020, o sujeito passivo não mais se manifestou nos autos.

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

Eis o relatório.

VOTO

Em apreciação nesta corte o recurso de ofício interposto contra a decisão singular que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002185/2017-80, por meio do qual a empresa LIMEIRA & CABRAL LTDA ME está sendo acusada de haver cometido as seguintes infrações: *i*) indicar como isentas do ICMS operações com mercadorias ou prestações de serviços sujeitas ao imposto estadual; *ii*) omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias; e *iii*) omissão de vendas.

Passemos à análise individualizada das denúncias descritas na inicial.

0188 – INDICAR COMO ISENTAS DO ICMS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL

A irregularidade, conforme estampado no Auto de Infração, teria ocorrido em razão de o sujeito passivo haver deixado de recolher o imposto relativo a diversas operações com produtos sujeitos à tributação normal, pelo fato de tê-los classificado, nas vendas realizadas via equipamentos emissores de cupons fiscais - ECF, como mercadorias isentas, situação essa observada no período de outubro de 2013 a janeiro de 2017 (exceto no mês de maio de 2014).

De acordo com o auditor fiscal responsável pela autuação, o contribuinte, ao assim proceder, teria afrontado os artigos 2º; 3º; 52; 54 e § 2º, I e II; 60, I, “b” e III, “d” e “l” e 106, todos do RICMS/PB.

Como medida punitiva para a conduta infracional identificada, foi aplicada a penalidade estabelecida no artigo 82, IV, da Lei nº 6.379/96:

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

(...)

IV - de 75% (setenta e cinco por cento) aos que indicarem como isentas ou não tributadas, nos documentos fiscais, as operações ou prestações sujeitas ao imposto;

Após minucioso exame, o ilustre julgador singular decidiu pela nulidade dos lançamentos por vício formal e destacou a possibilidade refazimento do feito fiscal, em razão de entender que, pelo fato de o contribuinte estar enquadrado como Simples Nacional, as operações acobertadas por cupons fiscais emitidos e consolidados nas Reduções “Z” não estão reguladas pelo regime normal de tributação.

Ressaltou o nobre julgador que, *“no caso de os cupons fiscais consignarem operações isentas, é fácil estabelecer que todas as operações são de fato tributadas, como entendeu a fiscalização estadual, porque as isenções previstas no RICMS/PB não foram estendidas aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional nesse estado. Contudo, não se aplica a alíquota normal a essas operações, e, sim a alíquota do Simples Nacional.”*

Em que pesem os abalizados fundamentos esposados na decisão recorrida, peço vênias para apresentar entendimento em sentido diverso.

Primeiramente, devemos observar que as tabelas inseridas às fls. 17 e 18 possuem as seguintes indicações, respectivamente: ITENS TRIBUTÁVEIS VENDIDOS COMO F1 NOS EXERCÍCIOS DE 2013 A 2/2017 e ITENS TRIBUTÁVEIS VENDIDOS COMO F1 NOS EXERCÍCIOS DE 2016 A 2017.

O código “F1”, importa assinalarmos, é utilizado para indicar operações com produtos submetidos à sistemática da substituição tributária.

Neste norte, denota-se um manifesto descompasso entre o que está descrito na acusação e o que indicam as provas que lhe dão sustentação.

Para que se possa afirmar se as operações que deram origem aos lançamentos acobertaram vendas de produtos sujeitos à substituição tributária ou de mercadorias isentas de ICMS, é condição necessária que os itens supostamente classificados de maneira incorreta pelo sujeito passivo estejam determinados nos autos.

Apenas a indicação de valores, sem que se possa confirmar qual a correta classificação das mercadorias vendidas, tornam o crédito tributário incerto.

Com efeito, nas planilhas anexadas às fls. 17 e 18, inexistem qualquer indicação a respeito dos itens vendidos, o que nos impede de procedermos ao exame acerca da tributação dos produtos que teriam sido enquadrados de maneira incorreta pelo contribuinte.

Neste cenário, tem-se, como inequívoco, que a precariedade das provas produzidas pela fiscalização comprometeu o lançamento em sua integralidade.

Segundo Carnelutti, “*O ônus de provar recai sobre quem tem o interesse em afirmar*”¹. Assim, não importa a posição que o indivíduo ocupe na relação processual (autor, réu, etc.), pois, quando fizer uma afirmação da qual decorra seu próprio direito (em razão do fato ocorrido), terá de provar sua veracidade.

Daí, a regra adotada pelo direito brasileiro: ao autor, caberá o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito, enquanto que, ao réu, restará a comprovação da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A Lei nº 10.094/13, que dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como sobre a Administração Tributária, em seu artigo 56, assim estabeleceu:

Art. 56. Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.

Parágrafo único. O ônus da prova compete a quem esta aproveita.

Ausentes as provas necessárias para dar sustentação à denúncia, impõe-se o reconhecimento da improcedência da exação fiscal.

Em casos análogos, o Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba já se posicionou no mesmo sentido, a exemplo da decisão proferida por meio do Acórdão nº 412/2019, da lavra da ilustre Conselheira Dayse Annyedja Gonçalves Chaves, cuja ementa reproduz a seguir:

¹ CARNELUTTI, Francesco. Sistemas de direito processual civil, p. 22.

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE. INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO NORMAL. IMPROCEDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVAS. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

A constatação de aquisições de mercadorias tributáveis, sem o devido registro nos livros próprios, enseja a presunção de omissão de receitas tributadas, disciplinada pelo art. 646, do RICMS-PB, acarretando a cobrança do ICMS e multa. In casu, a recorrente efetuou a escrituração das notas fiscais conforme arquivo GIM entregue na competência 09/2016, anterior à lavratura do auto de infração e da ciência do início do procedimento fiscal, devendo ser excluído do cálculo do crédito tributário as notas fiscais devidamente lançadas.

- Ausência de tributação do valor integral das operações de saídas de mercadorias tributadas, mediante a prática de escriturá-las e oferecê-las à tributação em desconformidade como registradas nos respectivos ECFs utilizados no estabelecimento, constitui infração fiscal. Correta a imposição tributária para exigir imposto e multa. Todavia, a ausência de elementos que proporcionem ao acusado ter pleno conhecimento da denúncia apresentada reveste a ação fiscal de incerteza e iliquidez, maculando o crédito tributário lavrado de ofício. (g. n.)

0027 – 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 tributáveis sem pagamento do imposto, nos termos do que preceituam os artigos 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96; 643, § 4º, II e 646, do RICMS/PB.

Na sentença recorrida, o diligente 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:

Início	Término	Razão social	Situação cadastral	Natureza jurídica	Tipo de estabelecimento	Tipo de unidade	Regime de apuração	Município
13/06/2013	---	LIMEIRA & CABRAL LTDA ME	ATIVO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	CAMPINA GRANDE

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 2013.

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 hermeneuta 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 insculpido 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 recorreremos 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 irretroatável para todo o ano-calendário.

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota efetiva determinada na forma do caput e dos §§ 1º, 1º-A e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita

recebida no mês, sendo essa opção 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 destes fundamentos e em observância à jurisprudência desta corte, confirmo o entendimento exarado pela instância prima e declaro improcedente o crédito tributário lançado a título de omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias.

0344 – OMISSÃO DE VENDAS

Nos trabalhos de auditorias com foco na operação cartão de crédito/débito, o Fisco coteja as vendas declaradas pelos contribuintes à Fazenda Estadual com as informações prestadas pelas administradoras de cartões, com o fito de identificar situações que indiquem, presumivelmente, a ocorrência de omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do devido tributo, nos termos do que autorizam os artigos 3º, § 8º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB:

Lei nº 6.379/96:

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

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

RICMS/PB:

Art. 646. 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.)

Assim, quando da constatação de diferença positiva entre os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito/débito e os declarados pela empresa, materializa-se a presunção insculpida 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:

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 aos comandos insculpidos nos dispositivos anteriormente reproduzidos, 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;

Ao examinar os elementos de prova apresentados pela autuada, o julgador singular, acertadamente, assinalou que “*o Fisco acostou aos autos a planilha CONFRONTO DA MEMÓRIA FISCAL COM MAPA RESUMO DOS EXERCÍCIOS DE 2013 A 2/2017 (fls. 19) e extrato de REDUÇÕES “Z” não lançadas de 2013 a 2017 (fls. 20/32).*”

Percebe-se, portanto, que a irregularidade identificada não está associada a presunção de omissão de vendas de mercadorias tributáveis com base no comparativo entre as informações prestadas por administradoras de cartões de crédito e/ou débito e aquelas declaradas pelo contribuinte à SEFAZ/PB. O que se confirma, com base nas provas apresentadas, bem como no texto registrado na Nota Explicativa do Auto de Infração, é uma situação totalmente distinta.

Diferentemente do que ocorrera em relação à primeira acusação, trata-se, manifesta e notoriamente, de um vício formal de lançamento, vez que patente que o arcabouço probatório objetiva demonstrar a ausência de informações das Reduções “Z” nas declarações enviadas pela autuada ao Fisco. Tal situação, conforme já destacado, consta na Nota Explicativa da peça acusatória.

No caso em apreço, se pode inferir, sem maiores esforços, que não houve incorreção quanto aos critérios e conceitos jurídicos por parte da autoridade responsável pelo lançamento. O lapso ocorreu quando do registro (digitação) do código da infração, o que denota vício de natureza formal.

As disposições contidas nos artigos 16 e 17 de Lei nº 10.094/13 impõem, de forma clara, que os Autos de Infração lavrados com vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores.

Art. 16. Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

- I – à identificação do sujeito passivo;
- II – à descrição dos fatos;
- III – à norma legal infringida;
- IV – ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;
- V – ao local, à data e à hora da lavratura;
- VI – à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento. (g. n.)

Ressalte-se que, apesar do defeito da forma que comprometeu o feito fiscal, a sentença de nulidade não decide em definitivo em favor do acusado. O que dela resulta é a absolvição do autuado da imputação que lhe é dirigida no libelo acusatório.

A consequência desse fato é a abertura de nova oportunidade para que a Fazenda Pública realize novo lançamento que atenda às disposições regulamentares, nos termos do artigo 18 da Lei nº 10.094/13².

Neste cenário, havemos de ratificar o entendimento esposado pela instância *a quo* que declarou nulos, por vício formal, os lançamentos a título de OMISSÃO DE VENDAS.

Por derradeiro, destaco que, quando do novo feito fiscal, devem ser observadas as disposições da Lei Complementar nº 123/06, uma vez que, havendo a competente emissão dos cupons fiscais, não se está diante da situação prevista no artigo 13, § 1º, XIII, “f”, da referida Lei, cujo teor já reproduzimos alhures.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter inalterada a decisão monocrática que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002185/2017-80, lavrado em 4 de setembro de 2017 em desfavor da empresa LIMEIRA & CABRAL LTDA ME, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Destaco a possibilidade de refazimento do feito fiscal em relação à última acusação em razão dos vícios formais indicados.

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

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 17 de junho de 2021.

² **Art. 18.** Declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Estadual do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator

