



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

PROCESSO Nº 1683392014-1

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: PATRÍCIO JOSÉ FAUSTO DE SOUSA

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

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

Autuante(s): ANTONIO GERVAL PEREIRA FURTADO

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

OMISSÃO DE VENDAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. ACATAMENTO EM PARTE. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLES NACIONAL. CONTA MERCADORIA. TÉCNICA DE FISCALIZAÇÃO INADEQUADA. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Os valores lançados em Nota Fiscal sujeitam o contribuinte ao recolhimento do imposto correspondente. Diferenças tributáveis apuradas por meio dos Levantamentos Financeiros caracterizaram a presunção legal “juris tantum” de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido. No presente caso, foram necessários ajustes no levantamento original e expurgadas as despesas sem amparo documental. 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.

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

A C O R D A M os membros da Segunda Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial. Todavia, em razão das justificativas apresentadas, reformo a decisão singular e julgo parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001996;2014-11, lavrado em 04/11/2014, fls. 3 e 4, contra a empresa PATRICIO JOSE FAUSTO DE SOUSA, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 342.606,10 (trezentos e quarenta e dois mil, seiscentos e seis reais e dez centavos) sendo R\$ 171.303,05 (cento e setenta e um mil, trezentos e três reais e cinco centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I; 160, I, c/c parágrafo único do art. 646 todos do RICMS/PB e R\$

171.303,05 (cento e setenta e um mil, trezentos e três reais e cinco centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancela, por indevido, o montante de no valor de R\$ 332.544,19 (trezentos e trinta e dois mil, quinhentos e quarenta e quatro reais e dezenove centavos), sendo R\$ 166.272,10 (cento e sessenta e seis mil, duzentos e setenta e dois reais e dez centavos) e R\$ 166.272,10 (cento e sessenta e seis mil, duzentos e setenta e dois reais e dez centavos) de multa, pelos motivos acima expostos.

P.R.I

Segunda Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 28 de junho de 2019.

MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES
Conselheira Relatora

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, MARILENE PONTES PEREIRA (SUPLENTE), FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ (SUPLENTE) e SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor Jurídico

#RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, interposto nos termos do art. 77 da Lei nº 10.094/13, contra decisão proferida em primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001996/2014-11, lavrado em 04/11/2014, fls. 3 e 4, contra a empresa PATRÍCIO JOSE FAUSTO DE SOUSA (CCICMS: 16.094.307-8), em razão das seguintes irregularidades, identificadas durante a auditoria dos exercícios de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, conforme inicial, cujas descrições abaixo transcrevo:

1 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >>

Contrariando dispositivos legais, o contribuinte optante do Simples Nacional omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através de levantamento da Conta Mercadorias.

2 - 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 que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas, Irregularidade esta detectada através de Levantamento Financeiro

Pelos fatos, foram enquadradas as infrações ao art. 646, art. 643, §4º, II, e artigo 160, I, c/ fulcro no art. 158, I, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, sendo proposta aplicação de multas por infração com fulcro nos arts. 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo um crédito tributário no valor de R\$ 709.335,08 (setecentos e nove mil, trezentos e trinta e cinco reais e oito centavos), sendo R\$ 354.667,54 (trezentos e cinquenta e quatro mil, seiscentos e sessenta e sete reais e cinquenta e quatro centavos) de ICMS, e R\$ 354.667,54 (trezentos e cinquenta e quatro mil, seiscentos e sessenta e sete reais e cinquenta e quatro centavos), referente à penalidade por infração.

Documentos instrutórios anexos às fls. 9 a 35 dos autos.

Cientificada da acusação por via postal - AR, fl. 39, em 22/11/2014, a acusada apresentou peça de defesa, considerada tempestiva, protocolada em 16/12/2014, fls. 41/49, com anexos às fls. 50/62, em que, diante de suas alegações, requer o cancelamento parcial do crédito tributário, apresentando planilha às fls. 48 destes autos.

Sem informações de antecedentes fiscais, fl. 63, foram os autos conclusos e remetidos à instância prima, sendo distribuídos à julgadora fiscal, Rosely Tavares de Arruda, que, após apreciação e análise, fls. 73/78, decidiu pela *procedência* da autuação, de acordo com a sua ementa que abaixo transcrevo:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. REPERCUSSÃO FISCAL CARACTERIZADA.

Caracterizada a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, presumidamente ocorridas sem a emissão de documentos fiscais, resultando na falta de recolhimento do imposto devido, conforme presunção legal, cabendo ao contribuinte o ônus da prova, tendo a fiscalização corretamente aplicado a alíquota de 17%, agindo em observância à legislação aplicável às demais pessoas jurídicas para as empresas no regime do Simples Nacional.

Ausência, nos autos, de provas materiais em favor da autuada que pudessem afastar as infrações.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

Cientificada da decisão singular por via postal, com Aviso de Recebimento, recepcionado em 28/06/2018, fl. 80, o contribuinte apresentou recurso voluntário, fls. 84/93, protocolado em 30/07/2018, trazendo à baila, em síntese, os seguintes pontos em sua defesa:

- 1- Haveria dúvidas quanto à legislação aplicada na fiscalização das empresas enquadradas no Simples Nacional;
- 2- A Administração Tributária deve exigir o ICMS relativo à omissão de receitas observando o regime de tributação do Simples Nacional e suas alíquotas previstas;
- 3- A empresa não efetuou vendas de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais e que não teria sido analisada a escrituração do seu Livro Caixa.

Diante das considerações apresentadas, a recorrente apresenta planilha de cálculos com os valores que entende devidos, com fundamento no regime tributário do Simples Nacional, requerendo o cancelamento parcial do crédito calculado pela fiscalização.

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora, estes foram distribuídos a esta relatoria, na forma regimental, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

VOTO

Em exame, o recurso voluntário contra decisão de primeira instância que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001996/2014-11, lavrado em 04/11/2014, fls. 3 e 4, contra a empresa PATRICIO JOSE FAUSTO DE SOUSA, devidamente qualificada nos autos.

De início, é importante discorrer acerca da verificação dos aspectos de natureza formal do auto infracional. Com efeito, sabe-se que um ato administrativo 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, por vício formal, na autuação, conforme se aduz dos artigos 15, 16 e 17, abaixo transcritos, da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, DOE de 28.09.13:

“Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no “caput”, não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.

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.”.

Assim, 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 à matéria objeto dessa lide, e ainda, foi ofertada a ora recorrente oportunidade para o exercício da ampla defesa, do contraditório, e do devido processo legal administrativo, portanto, descabido o pedido de nulidade do auto de infração pela recorrente.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário em decorrência da impugnação do lançamento encontra-se previstas no Código Tributário Nacional – CTN que, em seu artigo 151, assim dispõe:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

É com fulcro nas garantias constitucionais ao contraditório e ampla defesa que os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, assim permanecendo durante toda a tramitação administrativa do processo.

Isto posto, descabe o argumento de que a Administração Pública cometeu grave ilegalidade ao inscrevê-lo no Cadastro de Devedores da Dívida Ativa do Estado da Paraíba antes de encerrar todas as fases processuais administrativas.

Passo, então, ao exame das acusações em epígrafe.

1 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. – CONTA MERCADORIAS

A primeira acusação descrita no Auto de Infração versa sobre a denúncia de omissão de saídas de mercadorias tributáveis - Conta Mercadorias (exercícios de 2009 e 2013).

Esta conduta, nos termos da legislação de regência, fez surgir a presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente, fato este que motivou o lançamento de ofício.

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 dispõem os artigos 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96; 643, § 4º, II do RICMS/PB^[1], *in verbis*:

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.

§ 9º A presunção de que cuida o § 8º, aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento, levando-se em consideração os saldos inicial e final de caixa e bancos, assim como a diferença tributável verificada no levantamento da Conta Mercadorias, quando do arbitramento do lucro bruto ou da comprovação de que houve saídas de mercadorias de estabelecimento industrial em valor inferior ao Custo dos Produtos Fabricados ou Vendidos, conforme o caso.

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:

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, o qual deverá ser aplicado em estabelecimentos que comercializem apenas mercadorias tributáveis, onde deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas operacionais ou não operacionais, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovadas, 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, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular.

(...)

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

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

Trata-se de presunção relativa, podendo o lançamento pode ser elidido por prova em contrário.

Em primeira instância, a julgadora singular manteve a integralidade do crédito tributário apurado pela fiscalização, por inexistência nos autos de provas contundentes capazes de afastar as denúncias.

Contudo, reputo necessário tecermos alguns comentários acerca do caso concreto, em razão de recente mudança de entendimento desta Corte quanto à aplicabilidade da Conta Mercadorias para contribuintes enquadrados como Simples Nacional.

Em consulta ao Sistema ATF da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba^[2], foi possível verificar que a empresa está cadastrada como contribuinte SIMPLES NACIONAL desde 2007, nesse caso, e em relação aos períodos autuados, 2009 e 2013, a situação da empresa, quanto ao regime tributário, era SIMPLES NACIONAL.

Feitas estas observações, passemos à análise da denúncia.

Não podemos perder de vista que a LC nº 123/06, em seu artigo 34, é clara acerca da aplicação das presunções de omissão de receitas para contribuintes do Simples Nacional.

Art. 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.

Pois bem. Em que pesem os argumentos apresentados pela impugnante, entendo que a própria Lei Complementar nº 123/06, em seu artigo 13, § 1º, “f”, ofereceu solução clara para a questão, ao determinar 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.

É exatamente esta a regra adotada quando, por exemplo, o Simples Nacional atua como substituto tributário ou quando realiza uma operação de importação. Em todos estes casos (incluindo a conduta descrita no Auto de Infração), deve-se observar a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Ressalte-se que não estamos diante de um conflito aparente de normas, muito menos de aplicação de lei mais gravosa ao contribuinte. É o próprio princípio da especialidade (observância à LC nº 123/06) que impõe aos destinatários da norma a obrigatoriedade de observar as regras gerais, sempre que o contribuinte realizar uma conduta que se amolde perfeitamente às situações descritas no artigo 13, § 1º, XIII, da LC nº 123/06 (fenômeno da subsunção).

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 da denúncia em exame, uma questão de essencial relevância que prejudicou o lançamento em sua integralidade, a saber: a técnica aplicada.

Em diversos momentos, o Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba se posicionou pela admissibilidade da Conta Mercadorias como técnica de fiscalização válida para fundamentar a denúncia de omissão de receitas. É fato.

O aprofundamento das discussões nesta Casa, aliado ao aprimoramento e ao melhor embasamento das defesas administrativas, minaram a certeza anteriormente existente e exigiram uma mudança de entendimento quanto à matéria, ao menos por parte desta relatoria.

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.

Já destacamos alhures que a jurisprudência desta Corte respondera afirmativamente; todavia, esmiuçando a questão sob o prisma eminentemente jurídico, entendo necessária a reforma deste posicionamento.

O RICMS/PB, em seu artigo 643, §§ 3º e § 4º, disciplina que, no exame da escrita fiscal de contribuinte que não mantenha escrituração contábil regular devidamente registrada na Junta Comercial, para efeito de aferição da regularidade das operações quanto ao recolhimento do imposto, deverão ser utilizados, **onde couberem**, os seguintes procedimentos:

- a) Elaboração de Demonstrativo Financeiro, através do qual deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas, bem como a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e no final do período fiscalizado;
- b) Levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, observado o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 24.

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

Importante destacarmos que o RICMS/PB é anterior à LC nº 123/06. Também convém salientarmos que, além de hierarquicamente superior àquele, esta última dispõe sobre matéria de conteúdo especial.

Destarte, sob qualquer princípio que se analise (hierárquico, cronológico ou da especialidade), deve prevalecer a LC nº 123/06, afastando-se o RICMS/PB, naquilo que se mostrar incompatível com a Lei Complementar.

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

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir

das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

II - o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, observado o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 24. (g. n.)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Diante de todo o exposto, resta-me declarar a improcedência da denúncia de omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias relativa aos exercícios de 2009 e 2013, uma vez que a empresa está submetida ao regramento especial de tributação de que trata a Lei Complementar nº 123/06. Cancelo, portanto, o crédito tributário respectivo, no valor de R\$ 298.359,40 (duzentos e noventa e oito mil, trezentos e cinquenta e nove reais e quarenta centavos), sendo R\$ 149.179,70 (cento e quarenta e nove mil, cento e setenta e nove reais e setenta centavos) de ICMS e R\$ 149.179,70 (cento e quarenta e nove mil, cento e setenta e nove reais e setenta centavos) por infração a obrigação acessória.

2 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. – LEVANTAMENTO FINANCEIRO. (Exercícios de 2010, 2011 e 2012).

Quanto aos Levantamentos Financeiros, apurados nos exercícios de 2010, 2011 e 2012, estes constituem em técnica de auditoria legítima, 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 mesmo Regulamento, que também prevê a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Vejamos:

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

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

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

Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

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

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.

Dessa forma, caracterizada a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, fica o contribuinte sujeito ao pagamento do imposto, por contrariar os artigos 158, I e 160, I, do RICMS/PB, abaixo transcritos:

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;

No caso, aplicada a técnica de Levantamento Financeiro nos exercícios auditados, a fiscalização constatou a ocorrência de desembolsos superiores às receitas declaradas pelo contribuinte, que resultou na apuração e lançamento do crédito tributário, em conformidade com a inicial.

Abro aqui um parêntese para ratificar que, diferentemente da Conta Mercadorias, o Levantamento Financeiro é uma técnica perfeitamente aplicável aos contribuintes do Simples Nacional, uma vez que a legislação de regência não se contrapõe à regra geral a que estão submetidas as demais pessoas jurídicas.

Como se observa, a denúncia encontra respaldo em nossa legislação, sendo matéria bastante conhecida deste Colegiado, onde a ocorrência da infração se verifica por presunção legal, *juris tantum*.

Assim, sendo constatado que as receitas auferidas não foram suficientes para fazer frente às despesas do estabelecimento, no exercício considerado, aplica-se a presunção de que diferença apresentada é decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, restando ao sujeito passivo o direito de provar a improcedência da acusação com documentos que atestem a não ocorrência do fato gerador presumido.

O único argumento trazido pelo recorrente em relação a esta infração baseia-se na alegação de que, por ser optante do Simples Nacional, a autuação deveria levar em conta o regime do referido

regime, e não o do RICMS/PB.

Neste quesito, é sabido que há o deslocamento pra o regime geral de tributação, regido pelo RICMS/PB, nos casos em que o contribuinte optante do Simples Nacional incorre em omissão de saídas de mercadorias tributáveis, ou quaisquer das condutas enumeradas no inciso XIII do §1º do artigo 13 da LC nº 123/2006.

Ocorre que, esta relatoria verificou equívocos na apuração do crédito tributário, não observado pela instância monocrática, que devem ser corrigidos nesta oportunidade.

Analisando os autos, observa-se que a fiscalização arbitrou valores das rubricas de despesas, pois não apresentou provas documentais, tampouco foram objetos de declarações do contribuinte, seja nas GIM's ou no PGDAS. Trata-se de despesas com pró-labore, honorários, salários, água, esgotos, energia, encargos trabalhistas, devendo estas serem afastadas do Levantamento Financeiro, por falta de previsão legal para este tipo de arbitramento, o que daria incerteza no crédito tributário levantado por meio desta técnica de auditoria.

Convém destacarmos que o arbitramento de despesas não encontra amparo na legislação tributária do Estado da Paraíba, conforme já decidira o Conselho de Recursos Fiscais em diversas oportunidades. A exemplo do Acórdão nº 380/2017 da lavra da Cons^a. Doriclécia do Nascimento Lima em que traz o seguinte excerto:

“Persistindo no exame das demais despesas arroladas pelo autuante no Financeiro de 2008, embora a recorrente não as tenha contestado, verificamos que o autor do feito também não trouxe aos autos comprovantes das despesas com Pró-Labore e Honorários, Energia Elétrica, Água e Esgotos, Outras Despesas, bem como declarou na resposta à diligência fiscal que não tem como obter documentos junto ao contribuinte, porque este se encontra baixado desde 06/12/2011. Isto posto, não seria razoável acolher este arbitramento de despesas, tendo em vista os princípios da verdade material, da justiça fiscal e, sobretudo, a ausência de previsão legal”.

Assim, por estarem desprovidas de documentos probantes da sua origem, devem ser deduzidas das despesas do exercício, alterando a diferença tributável assim como o ICMS exigível, nos exercício de 2010, 2011 e 2012, conformidade com o disposto nas planilhas resumo a seguir:

EXERCÍCIO DE 2010

RECEITAS

DESPESAS

VENDAS DE MERC. 510.127,04 COMPRAS 82
NO EXERC.

Compras ativo fixo e consumo

NF não lançadas terceiros

Pró-labore, Retiradas e Honorários 11

Despesas com Impostos

Salários e rescisões 22

Encargos trabalhistas 2.4

Energia telefone água, etc 5.0

Despesas com Aluguéis e Cond. 0,

outras desp.

TOTAL DAS DESPESAS 86

TOTAL DAS RECEITAS 510.127,04 **TOTAL DAS RECEITAS 510**

OMISSÃO DE VENDAS 35

ICMS (17%) 60

EXERCÍCIO DE 2011

RECEITAS

DESPESAS

VENDAS DE MERC. NO EXERC.	666.148,22	COMPRAS	889.152,26
------------------------------	------------	---------	------------

Compras ativo fixo e consumo

NF não lançadas terceiros

Pró-labore, Retiradas e Honorários	11.990,00
------------------------------------	-----------

Despesas com Impostos

Salários e rescisões	19.183,57
----------------------	-----------

Encargos trabalhistas	3.504,95
-----------------------	----------

Energia telefone água, etc	5.274,97
----------------------------	----------

Aluguéis e Cond.	0,00
------------------	------

outras desp.

TOTAL DAS DESPESAS	929.105,75
---------------------------	-------------------

TOTAL DAS RECEITAS	666.148,22	TOTAL DAS RECEITAS	666.148,22
---------------------------	-------------------	---------------------------	-------------------

OMISSÃO DE VENDAS	262.957,53
--------------------------	-------------------

ICMS (17%)	44.702,78
-------------------	------------------

EXERCÍCIO DE 2012

RECEITAS		DESPESAS	
VENDAS DE MERC. NO EXERC.	680.101,69	COMPRAS	1.022.436,14
		compras ativo fixo e consumo	
		NF não lançadas terceiros	
		pró-labore, retiradas e honorários	12.440,00
		despesas com Impostos	
		Salários e rescisões	27.368,59
		Encargos trabalhistas	3.276,00
		Energia telefone água, etc	6.237,58
		Aluguéis e Cond.	0,00
		outras desp.	
		TOTAL DAS DESPESAS	1.071.758,31
TOTAL DAS RECEITAS	680.101,69	TOTAL DAS RECEITAS	680.101,69
		OMISSÃO DE VENDAS	391.656,62

ICMS **66.581,63**
(17%)

Diante das considerações supra, fica o crédito tributário constituído conforme quadro demonstrativo abaixo:

Por todo exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial. Todavia, em razão das justificativas apresentadas, reformo a decisão singular e julgo parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001996;2014-11, lavrado em 04/11/2014, fls. 3 e 4, contra a empresa PATRICIO JOSE FAUSTO DE SOUSA, condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 342.606,10 (trezentos e quarenta e dois mil, seiscentos e seis reais e dez centavos) sendo R\$ 171.303,05 (cento e setenta e um mil, trezentos e três reais e cinco centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I; 160, I, c/c parágrafo único do art. 646 todos do RICMS/PB e R\$ 171.303,05 (cento e setenta e um mil, trezentos e três reais e cinco centavos) a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, "a" e "f", da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevido, o montante de no valor de R\$ 332.544,19 (trezentos e trinta e dois mil, quinhentos e quarenta e quatro reais e dezenove centavos), sendo R\$ 166.272,10 (cento e sessenta e seis mil, duzentos e setenta e dois reais e dez centavos) e R\$ 166.272,10 (cento e sessenta e seis mil, duzentos e setenta e dois reais e dez centavos) de multa, pelos motivos acima expostos.

Segunda Câmara de Julgamento. Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 28 de junho de 2019.

Este texto não substitui o publicado oficialmente.

MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES
Conselheira Relatora