



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

**Processo nº0194892014-0**

**SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO**

**Recorrente:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP**

**Recorrida:EDUARDO KOCHI**

**Repartição Preparadora:CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ**

**Autuante:ALBERTO NUNES DE OLIVEIRA**

**Relator:CONS.ºSIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA**

**OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS — CONTA MERCADORIAS — DENÚNCIA NÃO CONFIGURADA - PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO ISS — MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA — AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE — RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO**

Descabida a denúncia de falta de recolhimento do ICMS em razão omissão de saídas de mercadorias tributáveis quando não demonstrado que o contribuinte, no período autuado, realizou operações e/ou prestações alcançadas pelo imposto estadual. Aplicação da Súmula STJ nº 156.

**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 do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter inalterada a decisão singular que julgou improcedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00000176/2014-02 lavrado em 6 de fevereiro de 2014 contra a empresa EDUARDO KOCH, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

P.R.E

Segunda Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 29 de agosto de 2019.

**SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA**  
Conselheiro Relator

**GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE**

Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES, MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES e PETRONIO RODRIGUES LIMA.

FRANCISO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR  
Assessor Jurídico

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício interposto nos moldes do artigo 80 da Lei nº 10.094/2013 contra decisão monocrática que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000176/2014-02 lavrado em 6 de fevereiro de 2014 em desfavor da empresa EDUARDO KOCHI, inscrição estadual nº 16.172.724-7.

Na referida peça acusatória, consta a seguinte acusação, *ipsis litteris*:

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.

Em decorrência deste fato, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 158, I; 160, I; c/ fulcro nos artigos 643, § 4º, II e 646, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 109.338,44 (cento e nove mil, trezentos e trinta e oito reais e quarenta e quatro centavos), sendo R\$ 54.669,22 (cinquenta e quatro mil, seiscentos e sessenta e nove reais e vinte e dois centavos) de ICMS e R\$ 54.669,22 (cinquenta e quatro mil, seiscentos e sessenta e nove reais e vinte e dois centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios às fls. 4 a 344.

Depois de cientificada pessoalmente em 12 de fevereiro de 2014, nos termos do artigo 46, I, da Lei nº 10.094/13, a autuada, por intermédio de seu representante legal, apresentou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 346 a 350), protocolada em 12 de março de 2014, por meio da qual afirma que:

a) A empresa tem, como objeto social, a prestação de serviços de composição gráfica, tais como

*folders*, notas fiscais, cartões de visitas, etc.;

- b) A impugnante só trabalha por encomenda personalizada, seguindo as especificações e características dadas pelo encomendador;
- c) A prestação de serviços de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, está sujeita, apenas, ao ISS, conforme Súmula nº 156 do STJ;
- d) O contribuinte é empresa enquadrada como Simples Nacional;
- e) A presunção de que a empresa omitiu saídas de mercadorias tributáveis pelo ICMS é descabida.

Considerando as informações apresentadas, a autuada requereu a anulação do Auto de Infração nº 93300008.09.00000176/2014-02.

Com informação de inexistência de antecedentes fiscais (fls. 741), foram os autos conclusos (fls. 742) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Rodrigo Antônio Alves Araújo, que decidiu pela parcial improcedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

**OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS – INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA DE AFERIÇÃO**

*O arbitramento do lucro através da aplicação da Conta Mercadorias só é admissível quando a empresa está sujeita a incidência do ICMS e não dispõe de escrituração contábil regular. In casu, a empresa acostou aos autos provas materiais que está sujeita ao ISS, sendo vedada qualquer aferição para apuração do recolhimento do ICMS. Sucumbência integral da autuação.*

**AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE**

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

Cientificada da decisão proferida pela instância prima em 9 de outubro de 2018, nos termos do artigo 11, § 3º, IV, da Lei nº 10.094/13<sup>[1]</sup>, a autuada não mais se manifestou nos autos.

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

Eis o relatório.

## VOTO

A *quaestio juris* versa sobre a denúncia de omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias nos exercícios de 2010 a 2013, formalizada contra a empresa EDUARDO KOCHI.

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 e 646 do RICMS/PB[2], *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 parágrafo anterior aplica-se, igualmente, a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.

Nova redação dada ao § 9º do art. 3º pelo art. 1º da Lei nº 9.550/11 (DOE de 07.12.11).

§ 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 esteja obrigado ao regime de tributação com base no lucro real e tenha optado por outro sistema de apuração de lucro, nos termos da legislação do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com a escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês.

Nova redação dada ao § 3º do art. 643 pelo art. 1º do Decreto nº 32.718/12 (DOE de 25.01.12).

§ 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 Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório:

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, 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 comprovada, no início e o 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.

Nova redação dada ao § 4º do art. 643 pelo art. 1º do Decreto nº 32.718/12 (DOE de 25.01.12).

§ 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;

Nova redação dada ao inciso I do § 4º do art. 643 pelo art. 1º do Decreto nº 33.047/12 (DOE de 23.06.12).

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.

(...)

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

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se igualmente a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.

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

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

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

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

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

I – o fato de a escrituração indicar:

- a) insuficiência de caixa;
- b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

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

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

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

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

Por imperativo legal, a constatação desta omissão obriga o auditor fiscal a lançar, de ofício, o crédito tributário decorrente desta infração, tendo em vista a receita marginal originária das saídas omitidas afrontar o disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB, os quais transcrevemos a seguir:

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

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

Como forma de garantir efetividade ao comando insculpido nos dispositivos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “a”, estabeleceu a penalidade aplicável àqueles que violarem as disposições neles contidas.

**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;**

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

Valendo-se do seu direito à ampla defesa e ao contraditório, a autuada, por meio de sua impugnação, alega, em síntese, que executa serviços tributados pelo ISS.

Como bem observado pelo diligente julgador singular, as provas anexadas pela defesa são suficientes para atestar que o contribuinte, no período autuado, realizou diversos serviços gráficos enquadrados no campo de incidência do imposto municipal.

Além disso, no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba – CCICMS/PB, consta que a empresa, quando ativa, tinha, como objeto social, a “IMPRESSÃO DE MATERIAL PARA USO PUBLICITÁRIO”, com atividade econômica principal enquadrada no CNAE 1813-0/01.

Se, por um lado, a defesa trouxe aos autos documentos consistentes para afastar a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis; de outra banda, as provas produzidas pela auditoria foram insuficientes para dar sustentação à denúncia.

O fato é que a fiscalização não conseguiu demonstrar que a empresa, além dos serviços gráficos comprovados com a emissão de diversas notas fiscais de serviço, realizou quaisquer operações e/ou prestações tributadas pelo ICMS.

Exatamente por este motivo, o julgador singular, de forma acertada, concluiu que *“(...) diante da ausência de provas materiais acerca da acusação denunciada, as quais teriam o condão de demonstrar que as operações realizadas pela empresa estariam sujeitas à incidência do ICMS, fica difícil acolhermos os argumentos de acusação, principalmente, quando são acostados pela acusada elementos e argumentos que demonstram que a empresa estaria sujeita à incidência do ISS, por ter como atividade a prestação de serviços.”*

Não bastassem estes fatos, o contribuinte, no período dos fatos geradores, encontrava-se enquadrado como Simples Nacional.

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.

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)

Destarte, 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.

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.

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;

Assim, 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 improceder a denúncia de omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias, seja pelo fato de não haver provas de que o contribuinte omitiu receitas de operações e/ou de prestações sujeitas ao ICMS, seja porque, durante os exercícios autuados, a empresa estava submetida ao regramento especial de tributação de que trata a Lei Complementar nº 123/06.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter inalterada a decisão singular que julgou improcedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00000176/2014-02 lavrado em 6 de fevereiro de 2014 contra a empresa EDUARDO KOCH, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Intimações na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento. Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 29 de agosto de 2019.

**Sidney Watson Fagundes da Silva**  
**Conselheiro Relator**