



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

PROCESSO Nº 1770852014-2

TRIBUNAL PLENO

Embargante : JOSÉ ROZENILDO LEITE MANIÇOBA

Embargado : CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - CAJAZEIRAS

Autuante : FRANCISCA ROSÂNGELA SUASSUNA DE A. FERREIRA

Relator : CONS.º PETRÔNIO RODRIGUES LIMA

Relatora Voto Divergente: CONS.ª GÍLVIA DANTAS MACEDO:

**Relatora Voto de Qualidade: CONS.ª PRESIDENTE GIANNI CUNHA DA SILVEIRA
CAVALCANTE**

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. VÍCIOS NÃO EVIDENCIADOS. ALTERADA DE OFÍCIO DECISÃO EMBARGADA. INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ESTADUAL. RECURSO DESPROVIDO.

É cabível o Recurso de Embargos Declaratórios para suprir omissão, esclarecer obscuridade e/ou eliminar contradição. No caso em epígrafe, os argumentos trazidos à baila pela embargante foram ineficazes para modificar a decisão recorrida. Contudo, o entendimento pela inexistência de infração à legislação quanto à diferença detectada por meio da aplicação da técnica Conta Mercadorias – Lucro Presumido - para as empresas optantes do Simples Nacional, ensejou, de ofício, alteração da decisão embargada.

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

A C O R D A M pelo recebimento dos Embargos de Declaração, por tempestivo, e, no mérito pelo seu desprovemento, contudo, tendo em vista a falta de previsão legal de aplicação da técnica Conta Mercadorias para contribuintes optantes do Simples Nacional, altero, de ofício, quanto aos valores, a decisão proferida por esta Egrégia Corte Fiscal, por meio do Acórdão nº 272/2018, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002243/2014-23, lavrado em 27/11/2014, contra a empresa JOSÉ ROZENILDO LEITE MANIÇOBA, e declarar devido o crédito tributário no montante de R\$ 372.947,72 (trezentos e setenta e dois mil, novecentos e quarenta e sete reais e setenta e dois centavos), sendo R\$ 186.473,86 (cento e oitenta e seis mil, quatrocentos e setenta e três reais e oitenta e seis centavos) de ICMS, por infringência ao art. 158, I e art. 160, I, c/fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 186.473,86 (cento e oitenta e seis mil, quatrocentos e setenta e três reais e oitenta e seis centavos) de multa por infração, com arrimo no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96. Ao tempo em que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 1.630.941,56 (um milhão, seiscentos e trinta mil, novecentos e quarenta e um reais e cinquenta e seis centavos), sendo R\$ 815.470,78 (oitocentos e

quinze mil, quatrocentos e setenta reais e setenta e oito centavos) de ICMS, e R\$ 815.470,78 (oitocentos e quinze mil, quatrocentos e setenta reais e setenta e oito centavos) de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

P.R.I

Tribunal pleno de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 30 de agosto de 2019.

PETRONIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Relator

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal pleno, acompanhando o voto original, com o voto de desempate da Presidência: DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES, MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA; e acompanhando o voto divergente apresentado pela CONS.^a GÍLVIA DANTAS MACEDO: MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS, ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO e THAÍS GUIMARAES TEIXEIRA.

FELIPE TADEU LIMA SILVINO
Assessor Jurídico

Relatório

Submetidos a exame, nesta Colenda Corte , EMBARGOS DECLARATÓRIOS, com supedâneo nos arts. 75, V e 86, do Regimento Interno desta Casa, aprovado pela Portaria nº 75/2017/GSER, considerando o disposto no Decreto nº 37.286/2017, interpostos contra a decisão emanada do Acórdão nº 272/2018.

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002243/2014-23, lavrado em 27/11/2014, onde a empresa autuada, JOSÉ ROZENILDO LEITE MANIÇOBA, é acusada das irregularidades que adiante transcrevo:

1 - 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. (período de 2009 a 2012)

NOTA EXPLICATIVA:

FOI CONSTATADO QUE O CONTRIBUINTE EFETUOU DESEMBOLSOS COM VALORES SUPERIORES ÀS RECEITAS, CONFIGURANDO ESTA A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. CONTA MERCADORIA – FOI INSERIDA NA CONTA MERCADORIA AS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NÃO REGISTRADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. O CONTRIBUINTE FOI NOTIFICADO PARA INFORMAR SE A EMPRESA APRESENTAVA ESCRITA CONTÁBIL REFERENTE AOS PERÍODOS DE 2009 A 2013. O CONTRIBUINTE APRESENTOU DECLARAÇÃO QUE NÃO TINHA ESCRITA CONTÁBIL APENAS ESCRITA FISCAL REFERENTE A ESSES PERÍODOS, CONFORME DEMONSTRATIVOS ANEXO.

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 de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas. (período de 2013)

NOTA EXPLICATIVA:

FOI CONSTATADO QUE O CONTRIBUINTE EFETUOU DESEMBOLSOS COM VALORES SUPERIORES AS RECEITAS, CONFIGURANDO ESTA A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. CONFORME DEMONSTRATIVO ANEXO.

Apreciado o contencioso fiscal na instância prima, a julgadora fiscal, Rosely Tavares de Arruda, decidiu pela *procedência parcial* do Auto de Infração em tela, conforme sentença de fls. 543 - 554, condenando o sujeito passivo ao crédito tributário de R\$ 1.989.080,20, sendo R\$ 994.540,10 de ICMS e R\$ 994.540,10 de multa por infração, proferindo a seguinte ementa:

NULIDADE. REJEITADA. DECADÊNCIA. NÃO CONFIGURADA. OMISSÃO DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. REPERCUSSÃO FISCAL MANTIDA.

Não acolhimento de preliminar de nulidade diante da inexistência de vícios procedimentais cometidos pela fiscalização, havendo perfeita sintonia aos princípios que regem o contencioso tributário do Estado da Paraíba, não ocorrendo o cerceamento a ampla defesa e ao contraditório.

Não configurada a decadência dos créditos apurados na inicial, pois o valor apurado pela fiscalização não foi objeto de auto lançamento por parte do contribuinte, ocorrendo, assim, o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito através do lançamento de ofício cujo prazo inicial a ser aplicado é o art. 173, I, do CTN.

Caracterizada a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do imposto, conforme presunção legal, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. *In casu*, a autuada não trouxe provas inequívocas capazes de afastarem as infrações insertas na inicial. Entretanto, em virtude da exclusão do montante referente às notas fiscais de aquisição que não representam desembolso financeiro, quanto aos levantamentos da Conta Mercadorias para os exercícios autuados de 2010, 2011 e 2012, ocorreu a sucumbência de parte dos créditos lançados na peça vestibular.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Regularmente cientificadas da decisão singular, a empresa autuada apresentou recurso voluntário, que foi examinado por esta instância *ad quem*, que decidiu, à unanimidade, pela procedência parcial do lançamento tributário (fls. 690 a 700), mantendo a sentença prolatada pela instância preliminar.

Na sequência, este Colegiado promulgou o Acórdão nº 272/2018 (fls. 701 a 703), correspondente ao respectivo voto, declarando devido o crédito tributário, no montante R\$ 1.989.080,20 (um milhão, novecentos e oitenta e nove mil, oitenta reais e vinte centavos), sendo R\$ 994.540,10 (novecentos e noventa e quatro mil, quinhentos e quarenta reais e dez centavos) de ICMS, por infringência ao art. 158, I e art. 160, I, c/c art. 643, § 4º, II, c/fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 994.540,10 (novecentos e noventa e quatro mil, quinhentos e quarenta reais e dez centavos) de multa por infração arrimada no art. 82, V, “a”, “f”, da Lei nº 6.379/96, cuja ementa abaixo reproduzo:

OMISSÃO DE SAÍDAS. CONTA MERCADORIAS. PARCIALIDADE. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. MANTIDA DECISÃO SINGULAR. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- No levantamento da Conta Mercadorias, a apuração de lucro bruto inferior a 30% do CMV representa omissão de saídas tributáveis com conseqüente falta de recolhimento do ICMS, em conformidade com a presunção legal relativa. “In casu”, a exclusão de notas fiscais representativas de operações em que não há desembolso financeiro para o sujeito passivo afastou parte do crédito tributário inicialmente constituído.

- A diferença tributável apurada no Levantamento Financeiro caracteriza a presunção legal “juris tantum” de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido. No presente caso, o contribuinte não trouxe aos autos provas inequívocas capazes de desconstituir a acusação inserta na inicial.

Da supracitada decisão, a empresa autuada interpôs Embargos Declaratórios (fls. 709 a 732), protocolado em 27/8/2018, vindo a requerer a reforma da decisão embargada, em que alega omissão, contradição e obscuridade no Acórdão nº 272/2018, destacando, em suma, que:

- a título de omissão, aduz que a decisão teria deixado de se pronunciar sobre a tese recursal de que a regra para a constituição do crédito tributário, bem como a aplicação das alíquotas e penalidades, deveria ser a dos arts. 83, 84, 85, 86 e 87 da RCGSN nº 94/11;

- não teria havido pronunciamento sobre a tese de que a regra do art. 13, §1º, “f” da LC nº 123, determina apenas que a forma e prazo de recolhimento sejam iguais ao aplicado para as demais pessoas jurídicas;

- não teria havido apreciação sobre a ausência no Levantamento Financeiro dos saldos iniciais e finais de Caixa, Bancos, duplicatas a receber, empréstimos bancários, receita de vendas do ativo, entre outros, bem como as razões de decidir sobre a aplicação direta da técnica da Conta Mercadorias ao invés do Levantamento Financeiro;

- a título de obscuridade, que a decisão embargada não fundamentou o porquê de ter afastado a aplicação das regras de recolhimento que trata de forma e prazo de recolhimento, aplicada para constituir o crédito tributário por lançamento de ofício pelo regime normal de tributação;
- que a decisão a cerca do art. 83 da RCGSN 94/11, em restringir sua aplicação apenas aos contribuintes de atividade mista, feriria os princípios constitucionais da isonomia e igualdade, e que as regras de tributação foram estabelecidas na RCGSN nº 94/11, em seus artigos 83, 84,85 e 87;
- requer conhecimento e provimento dos presentes Embargos de Declaração, concedendo os efeitos infringentes necessários.

Em prosseguimento aos trâmites processuais, retornaram os autos a esta Casa e redistribuído a esta relatoria, pelo critério regimental, para apreciação e julgamento dos embargos apresentados.

Eis o Relatório.

VOTO

Em análise, recurso de embargos declaratórios interposto pela empresa JOSÉ ROZENILDO LEITE MANIÇOBA, contra a decisão *ad quem*, prolatada por meio do Acórdão nº 272/2018, com fundamento no art. 75, V, do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 75/2017/GSER, conforme transcrição abaixo:

Art. 75. Perante o CRF, serão submetidos os seguintes recursos:

(...)

V – de Embargos de Declaração

Com efeito, a supracitada legislação interna, ao prever a interposição de embargos declaratórios, tem por escopo corrigir defeitos quanto à ocorrência de *omissão, contradição e obscuridade* na decisão proferida, porquanto estes constituem requisitos para seu cabimento, tal como estatui o art. 86^[1], do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais, ou a pretexto dos requisitos admitidos pela jurisprudência pátria do STJ: premissa fática equivocada do respectivo decisório.

Em relação à tempestividade da oposição dos embargos ora em questão, estes devem ser apostos no prazo de cinco dias a contar da ciência da decisão do julgamento do recurso voluntário, conforme

previsão do art. 87 da Portaria nº 75/2017/GSER[2], cuja ciência à embargante ocorreu em 21/8/2018, por meio de Aviso de Recebimento - AR.

Portanto, a contagem do prazo fatal para interposição dos embargos iniciou em 22/8/2018, ou seja, o contribuinte teria até o dia 26/8/2018, sendo este dia não útil (domingo), terminaria o prazo no dia 27/8/2018, data em que foram protocolados os presentes embargos, estando estes tempestivos.

Em descontentamento com a decisão embargada, proferida por unanimidade por esta Corte, a embargante vem aos autos, sob a pretensão de alterá-la, com efeitos infringentes, sob os argumentos de que teria ocorrido omissão, contradição e obscuridade, pelos motivos acima relatados.

Inicialmente, a embargante traz alguns fatos, que em sua visão estariam omissos e obscuros, solicitando reforma da decisão à luz da legislação tributária.

Do ponto de vista das omissões levantadas, o contribuinte alega que esta relatoria não teria se pronunciado quanto a tese recursal, de que a regra para constituição do crédito tributário é dos artigos 83, 84, 85, 86 e 87 da RCGSN nº 94/11, ou seja, por dentro do Simples Nacional, e que o art. 13, §1º, da LC nº 123/06 não autorizaria o uso de alíquota interna, pois este trataria apenas na forma e prazo de recolhimento.

Pois bem. Tais pontos foram sim abordados na decisão embargada. A embargante insiste na tese de que o art. 13, §1º, da LC nº 123/06 trata tão somente da forma de recolhimento. O aludido dispositivo normativo se encontra bem claro em sua interpretação, seja literal ou mesmo sistemática, quando aduz que o recolhimento na forma deste artigo, referindo-se ao Simples Nacional, **não exclui a incidência de outros impostos**, em relação aos quais será observada a legislação pertinente, e no caso em questão, trata-se do ICMS, relativamente à omissão de vendas. Portanto, não há o que se abordar as normas atinentes à Resolução CGSN nº 94/11, pretendida pela embargante, pois, para as acusações insertas na inicial, deve ser observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas. Vejamos trechos do Acórdão embargado, que trata da matéria ventilada nos embargos:

“No tocante ao argumento de que a peça acusatória estaria carente de dispositivos normativos inerentes ao Simples Nacional, que não caberia a aplicação da alíquota de 17%, e sim aquela conferida pela Lei do Simples Nacional, não prospera, pois, embora o contribuinte autuado se encontrasse no Regime de Recolhimento do Simples Nacional, para a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, não comporta a aplicação de alíquotas desse regime de tributação, haja vista que a cobrança do ICMS deve ser integral, em relação ao valor da base de cálculo apurada, em consonância com a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, conforme a legislação deste regime especial de tributação, normatizado no artigo 13, § 1º, XIII, “e” e “f”, da Lei Complementar nº 123/2006. 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:

(...)

e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal; (g. n.)

A Resolução CGSN nº 30[3], mencionada pela recusante, remete à norma da art. 13, da LC nº 123/2006, acima citada, para os casos de omissão de vendas, devendo o lançamento de ofício ser disciplinado pela legislação aplicada às demais pessoas jurídicas, ou seja, que dispõe sobre aplicação da alíquota interna, na época 17%, independente do recolhimento mensal relativo à sistemática do Simples Nacional.

Portanto, a aplicação do art. 13, §1º, da LC nº 123/2006 não alcança a forma de recolhimento pelo Simples Nacional, em detrimento à pretensão da recorrente. Ao contrário, remete a incidência do ICMS decorrente das omissões, à legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, que não deve ser excluída em função da opção do pagamento mensal do imposto pelo Simples Nacional.

Assim, evidenciando-se as aludidas omissões, não seria possível a cobrança do imposto utilizando as alíquotas inerentes ao Simples Nacional, contrariando o entendimento do contribuinte, por determinação legal.

Ressalte-se que, independentemente de a citada Resolução CGSN nº 30 ter sido revogada pela Resolução CGSN nº 94, de 29/11/2011, o entendimento supra emerge da Lei Complementar nº 123/2006, que estabelece, repiso, que para as infrações de omissões de vendas, o lançamento de ofício deve ser fundamentado na legislação aplicada às demais pessoas jurídicas, não se aplicando apenas aos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2009 a 2011.”

Em relação ao art. 83 da Resolução CGSN nº 94, também abordado nos embargos, também foi citado e esclarecido na decisão recorrida, conforme se vislumbra no trecho do Acórdão embargado, que abaixo cito:

“Ressalto ainda, que o artigo 83 da Resolução nº 94/2011, que indica a aplicação da maior alíquota relativa a faixa de receita bruta do contribuinte do Simples Nacional, refere-se àqueles contribuintes (ME ou EPP) em que suas atividades estiverem no campo de incidência do ICMS e ISS, ou seja, atividade mista, contrariando as pretensões da recorrente, que tenta induzir ao erro de interpretá-lo para os contribuintes do imposto estadual, o que contrariaria a própria LC nº 123/06. Tanto é, que para estes casos, há um rateio da parcela autuada entre os Estados e Municípios. Vejamos o que diz a LC 123/06, em seu artigo 39, que trata da matéria:

Art. 39. O contencioso administrativo relativo ao Simples Nacional será de competência do órgão julgador integrante da estrutura administrativa do ente federativo que efetuar o lançamento, o indeferimento da opção ou a exclusão de ofício, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente.

§ 1º O Município poderá, mediante convênio, transferir a atribuição de julgamento exclusivamente ao respectivo Estado em que se localiza.

§ 2º No caso em que o contribuinte do Simples Nacional exerça atividades incluídas no campo de incidência do ICMS e do ISS e seja apurada omissão de receita de que não se consiga identificar a origem, a autuação será feita utilizando a maior alíquota prevista nesta Lei Complementar, e a parcela autuada que não seja correspondente aos tributos e contribuições federais será rateada entre Estados e Municípios ou Distrito Federal. (g. n.)”

Alega ainda a embargante, de que teria havido supressão quanto à inexistência de análise dos saldos de caixa, banco, duplicatas recebidas, empréstimos, vendas de ativo, etc., abordado pela recorrente, na composição do Levantamento Financeiro. Na decisão embargada, esta relatoria chama a atenção sobre a ausência de provas documentais em relação às rubricas reclamadas pelo contribuinte, pois, no caso em tela, cabe ao contribuinte a apresentação das provas de suas alegações. Vejamos:

“Em relação a esta acusação, a recorrente alega a falta de elementos na composição do Levantamento Financeiro, como saldos de Caixa, Bancos, Duplicatas, empréstimos, outras receitas, porém não trouxe aos autos provas das rubricas que alegou terem sido omissas.

Pois bem. A fiscalização utilizou dos dados declarados pelo contribuinte, com análise da documentação fiscal por ele apresentada, já que ele declarou (fl. 45) não possuir escrita contábil regular, que apurou a omissão de vendas denunciada, cabendo-lhe as provas da improcedência da presunção legal, conforme a exegese do art. 646 do RICMS/PB. O contribuinte não apresentou provas documentais que acobertassem as suas razões, já que alega serem inexistentes os dados da apuração levantada pela fiscalização à fl. 28. Assim, sem provas que a sustentem, não há como acatar as alegações recursais.”

Quanto a obscuridade pretendida, a embargante aborda os mesmos pontos levantados na omissão, acima analisados, insistindo na tese da aplicação das normas do Simples Nacional para o caso de omissão de vendas, que no seu entender o artigo art. 13, §1º, da LC nº 123/06 refere-se apenas a forma e prazo de recolhimento, esquecendo-se que esta norma remete a incidência do ICMS, na forma da legislação própria às demais pessoas jurídicas, bem debatido na decisão embargada.

Alega a presença de contradição na decisão recorrida, que deve ser arguida quando se encontra presente duas ou mais proposições intrinsecamente contrárias dentro do texto do Acórdão embargado, o que também não se verifica. Indica a embargante, que teria ocorrido afronta ao Princípio da Legalidade, que não teria obedecido aos ditames da Resolução CGSN nº 30/08 e da RCGSN nº 94/11. Ora, muito pelo contrário, a análise realizada por esta relatoria, foi em conformidade com os ditames da Lei Complementar nº 123/06, que remete às normas imposta para o ICMS às demais pessoas jurídicas, no caso de acusação de omissões de vendas, em estrita aplicação ao Princípio da Legalidade, além do quê, não foi apontada a contradição dentro do texto do decisório embargado.

Destarte, os embargos apresentados dizem respeito praticamente ao descontentamento em relação aplicação das alíquotas do ICMS, que envolvem as duas acusações de omissão de vendas, uma por análise do Levantamento Financeiro (exercício 2013), e a outra evidenciada pelas Contas Mercadorias (exercícios de 2009 a 2012), não ter sido por meio da legislação do Simples Nacional, justificado nas razões evidenciadas no Acórdão embargado, não prosperando as alegações da embargante.

No entanto, fato relevante deve ser considerado, de ofício, em relação a aplicação da técnica Conta Mercadorias, aplicada ao Simples Nacional.

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. No entanto, 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, corroborada por este relator.

Pois bem. 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, ou seja, 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.

Importante destacarmos que o RICMS/PB é anterior à LC nº 123/06. Além do quê, esta é hierarquicamente superior àquele, e dispõe sobre matéria de conteúdo especial. Assim, 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)

O contribuinte optante pelo Simples Nacional, como já demonstrado, possui características e regime 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.

Vejamos algumas decisões da Segunda Câmara de Julgamento desta Casa:

DECADÊNCIA – PRELIMINAR NÃO ACOLHIDA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SIMPLES NACIONAL - INFRAÇÃO CARACTERIZADA – AJUSTE DA PENALIDADE PROPOSTA – APLICAÇÃO DO PERCENTUAL ESTABELECIDO NOS ARTIGOS 16, I, DA RES. CGSN Nº 30/2008 E 87, I, DA RES. CGSN Nº 87/2011 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS — CONTA MERCADORIAS – INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUENTES DO SIMPLES NACIONAL – IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO – REFORMADA, DE OFÍCIO, A DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A identificação da existência de valores tributáveis informados nas GIM do contribuinte e não oferecidas à tributação do Simples Nacional impõe a necessidade de lançamento de ofício. Ajuste da penalidade proposta, uma vez não confirmada a ocorrência de nenhuma das condutas autorizadas da aplicação dos artigos 16, II, da Res. CGSN nº 30/2008 e 87, II, da Res. CGSN nº 94/2011.

- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regime próprios, o que o coloca em situação especial,

não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção *juris tantum* de omissão de receitas.

ACÓRDÃO Nº. 162/2019

Relator : CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA DE FISCALIZAÇÃO INADEQUADA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

A legislação estadual autoriza a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto estadual, quando for detectada diferença tributável via Conta Mercadorias, na hipótese do sujeito passivo não possuir escrita contábil.

No entanto, a técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção *juris tantum* de omissão de receitas.

ACÓRDÃO Nº. 185/2019

CONS.ª MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

Ressalto que, o que discute não é a omissão em si, mas a técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido - empregada para contribuintes optantes do Simples Nacional, por se mostrar incompatível com a legislação inerente a este regime simplificado de recolhimento de tributos, o que não impede o uso de outras técnicas de auditoria utilizadas pra detectar omissões de vendas.

Assim como recorreremos à lei especial para justificar a possibilidade de aplicação de a legislação afetar 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.

Portanto, se a legislação específica do Simples Nacional não dispõe sobre a obrigatoriedade de uma margem de lucro de 30% sobre o Custo de Mercadorias Vendidas, senão que a tributação/recolhimento do ICMS seja realizada com base no **valor do faturamento** da empresa, não há que se falar em infração ao Regulamento do ICMS, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97.

Na verdade, estamos diante de uma situação em que, embora o ato administrativo de lançamento do crédito tributário esteja completamente correto, o contribuinte fora acusado de descumprimento de uma obrigação tributária, cujo fato gerador ele não praticou, dado que não faz parte da relação jurídico disciplinada pela regra-matriz de incidência tributária que prevê a obrigação patrimonial de pagar o tributo devido em decorrência da prática de vendas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais, detectado por meio de Levantamento da Conta Mercadorias, mercê da ausência de previsão legal na lei específica que regula suas operações de circulação de mercadorias – LC nº

123/06. Desta forma, entendo que o sujeito passivo não infringiu a legislação tributária estadual.

Neste norte, resta-me improceder a denúncia de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, detectada por meio da Conta Mercadorias, em razão de o contribuinte ser optante do regime simplificado de tributação desde 1º/7/2007, não impedindo, contudo, que sejam realizados outros procedimentos de auditoria fiscal para o mesmo período fiscalizado, respeitando o prazo decadencial.

Por oportuno, esta matéria já foi objeto de recente decisão, em sede de embargos declaratórios, proferida pela Segunda Câmara de Julgamento desta Casa, por meio do Acórdão nº 391/2019, de relatoria da nobre Conselheira Dayse Annyedja Gonçalves Chaves, cuja ementa abaixo reproduzo:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MATÉRIA REEXAMINADA. PRELIMINAR REJEITADA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE PRESENTES. REFORMADA, DE OFÍCIO, A DECISÃO AD QUEM. RECURSO DESPROVIDO.

A ausência de intimação pessoal acerca da pauta de julgamento não configura ofensa aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, quando tomadas as providências para a publicidade das reuniões, nos termos do Regimento do Conselho de Recursos Fiscais. O não comparecimento do advogado para sustentar oralmente suas razões deveu-se à sua própria desídia não caracterizando cerceamento de defesa. Pauta de julgamento publicada no Diário oficial.

Os embargos de declaração servem ao aperfeiçoamento da decisão, não se prestando para rediscussão de matéria já apreciada em momento anterior, todavia, em busca da verdade real e em razão de mudança de entendimento meritório, a matéria foi reexaminada e a decisão alterada de ofício.

- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção juris tantum de omissão de receitas.

ACORDÃO Nº 391/2019

RELATORA: CONSª DAYSE ANNYEDJA GONCALVES CHAVES

Destarte, feitos os ajustes necessários, o crédito tributário efetivamente devido pela recorrente evidenciou-se conforme a planilha abaixo:

INFRAÇ Período	AUTO DE INFRAÇÃO	VALORES CANCELADOS	CRÉDITO T
----------------	------------------	--------------------	-----------

Omissão

o de saídas	Exercício	ICMS	MULTA	TOTAL	ICMS	MULTA	TOTAL	ICMS
CONTA 2009 MERCA DORIAS		108.201,96	108.201,96	216.403,92	108.201,96	108.201,96	216.403,92	0,00
	2010	174.788,66	174.788,66	349.577,32	174.788,66	174.788,66	349.577,32	0,00
	2011	235.375,34	235.375,34	470.750,68	235.375,34	235.375,34	470.750,68	0,00
	2012	297.104,82	297.104,82	594.209,64	297.104,82	297.104,82	594.209,64	0,00
FINANC EIRO	2013	186.473,86	186.473,86	372.947,72	-	-	-	186.473,86
TOTAL		1.001.944,64	1.001.944,64	2.003.889,8	815.470,78	815.470,78	1.630.941,56	186.473,86

Por todo exposto,

VOTO pelo recebimento dos Embargos de Declaração, por tempestivo, e, no mérito pelo seu *desprovemento*, contudo, tendo em vista a falta de previsão legal de aplicação da técnica Conta Mercadorias para contribuintes optantes do Simples Nacional, altero, de ofício, quanto aos valores, a decisão proferida por esta Egrégia Corte Fiscal, por meio do Acórdão nº 272/2018, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002243/2014-23, lavrado em 27/11/2014, contra a empresa JOSÉ ROZENILDO LEITE MANIÇOBA, e declarar devido o crédito tributário no montante de R\$ 372.947,72 (trezentos e setenta e dois mil, novecentos e quarenta e sete reais e setenta e dois centavos), sendo R\$ 186.473,86 (cento e oitenta e seis mil, quatrocentos e setenta e três reais e oitenta e seis centavos) de ICMS, por infringência ao art. 158, I e art. 160, I, c/fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 186.473,86 (cento e oitenta e seis mil, quatrocentos e setenta e três reais e oitenta e seis centavos) de multa por infração, com arrimo no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 1.630.941,56 (um milhão, seiscentos e trinta mil, novecentos e quarenta e um reais e cinquenta e seis centavos), sendo R\$ 815.470,78 (oitocentos e quinze mil, quatrocentos e setenta reais e setenta e oito centavos) de ICMS, e R\$ 815.470,78 (oitocentos e quinze mil, quatrocentos e setenta reais e setenta e oito centavos) de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

TRIBUNAL PLENO. Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 16 de agosto de 2019.

PETRONIO RODRIGUES LIMA

Conselheiro Relator

PROCESSO Nº 1770852014-2

TRIBUNAL PLENO

EMBARGANTE : JOSÉ ROZENILDO LEITE MANIÇOBA

EMBARGADO : CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PREPARADORA: COLETORIA ESTADUAL DE ITAPORANGA

AUTUANTE : FRANCISCA ROSÂNGELA SUASSUNA DE A. FERREIRA

RELATOR : CONS.º PETRÔNIO RODRIGUES LIMA

VOTO DE QUALIDADE: CONSª PRESIDENTE GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. VÍCIOS NÃO EVIDENCIADOS. ALTERADA DE OFÍCIO DECISÃO EMBARGADA. INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ESTADUAL. RECURSO DESPROVIDO.

É cabível o Recurso de Embargos Declaratórios para suprir omissão, esclarecer obscuridade e/ou eliminar contradição. No caso em epígrafe, os argumentos trazidos à baila pela embargante foram ineficazes para modificar a decisão recorrida. Contudo, o entendimento pela inexistência de infração à legislação quanto à diferença detectada por meio da aplicação da técnica Conta Mercadorias – Lucro Presumido - para as empresas optantes do Simples Nacional, ensejou, de ofício, alteração da decisão embargada.

VOTO DE QUALIDADE

Senhores Conselheiros, Senhor Assessor Jurídico e demais serventuários desta Casa, em sessão realizada nesta Corte de Justiça Fiscal no dia 12 de agosto do corrente ano, foi proferido voto da relatoria do Cons. PETRÔNIO RODRIGUES LIMA que declinou sua decisão pelo DESPROVIMENTO DOS EMBARGOS, porém, alterando, de ofício, a decisão embargada sob o azo de que a técnica Conta Mercadorias – Lucro Presumido – seria inadequada para as empresas optantes do Simples Nacional, de acordo com a mudança de entendimento desta corte, opinando, desta feita, pela **improcedência** do *quantum* cobrado da diferença encontrada na Conta Mercadorias, conforme ementa e dispositivo do voto abaixo transcritos:

“EMBARGOS DECLARATÓRIOS. VÍCIOS NÃO EVIDENCIADOS. ALTERADA DE OFÍCIO DECISÃO EMBARGADA. RECURSO DESPROVIDO.

É cabível o Recurso de Embargos Declaratórios para suprir omissão, esclarecer obscuridade e/ou eliminar contradição. No caso em epígrafe, os argumentos trazidos à baila pela embargante foram ineficazes para modificar a decisão recorrida. Contudo, mudança de entendimento do Conselho de recursos Fiscais, quanto à inadequação da aplicação da técnica Conta Mercadorias – Lucro Presumido - para as empresas optantes do Simples Nacional, ensejou, de ofício, alteração da decisão embargada.

(...)

VOTO pelo recebimento dos Embargos de Declaração, por tempestivo, e, no mérito pelo seu desprovido, contudo, tendo em vista a mudança de entendimento desta Corte quanto à inadequação da aplicação da técnica Conta Mercadorias para contribuintes optantes do Simples Nacional, altero, de ofício, quanto aos valores, a decisão proferida por esta Egrégia Corte Fiscal, por meio do Acórdão nº 272/2018, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002243/2014-23, lavrado em 27/11/2014, contra a empresa JOSÉ ROZENILDO LEITE MANIÇOBA, e declarar devido o crédito tributário no montante de R\$ 372.947,72 (trezentos e setenta e dois mil, novecentos e quarenta e sete reais e setenta e dois centavos), sendo R\$ 186.473,86 (cento e oitenta e seis mil, quatrocentos e setenta e três reais e oitenta e seis centavos) de ICMS, por infringência ao art. 158, I e art. 160, I, c/fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 186.473,86 (cento e oitenta e seis mil, quatrocentos e setenta e três reais e oitenta e seis centavos) de multa por infração, com arrimo no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 1.630.941,56 (um milhão, seiscentos e trinta mil, novecentos e quarenta e um reais e cinquenta e seis centavos), sendo R\$ 815.470,78 (oitocentos e quinze mil, quatrocentos e setenta reais e setenta e oito centavos) de ICMS, e R\$ 815.470,78 (oitocentos e quinze mil, quatrocentos e setenta reais e setenta e oito centavos) de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.”

Em votação, os conselheiros da Segunda Câmara acompanharam o voto do relator, como assim já o

faziam em processos julgados na Segunda Câmara, que tratavam da mesma matéria. Em contrapartida, os conselheiros da Primeira Câmara votaram - de acordo com o entendimento já pacificado na Primeira Câmara - pela **nulidade do lançamento por vício material**.

Diante do empate, pedi vista para estudar a matéria e, somente na sessão seguinte, apresentar o voto de qualidade.

Eis o relatório.

Embora os conselheiros de ambas câmaras, à unanimidade, entendam que a Técnica da Conta Mercadorias é inadequada para Contribuinte Optantes do Simples Nacional, a divergência, contudo, incide na conclusão da decisão, ou seja, se seria caso de improcedência ou de nulidade por vício material do lançamento.

Embora, objetivamente, ambos resultados apresentem o mesmo efeito para fins de cobrança do crédito tributário em outra possível ação fiscal, faz-se mister que decidamos qual posicionamento esta Casa deverá tomar doravante para que, enfim, possamos alinhar as decisões.

Pois bem. Especificamente, no tocante à matéria controversa, mister relatar a opinião de ambas correntes defendidas pelos ilustres conselheiros: PETRONIO RODRIGUES DE LIMA (relator do voto original) e GÍLVIA DANTAS MACEDO – titular do primeiro voto divergente.

VOTO ORIGINAL

“ ...

No entanto, fato relevante deve ser considerado, de ofício, em relação a aplicação da técnica Conta Mercadorias, aplicada ao Simples Nacional.

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. No entanto, 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, corroborada por este relator.

Pois bem. 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, ou seja, 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:

c) 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;

d) 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. Além do quê, esta é hierarquicamente superior àquele, e dispõe sobre matéria de conteúdo especial. Assim, 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)

O contribuinte optante pelo Simples Nacional, como já demonstrado, possui características e regime 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.

Vejamos algumas decisões da Segunda Câmara de Julgamento desta Casa:

DECADÊNCIA – PRELIMINAR NÃO ACOLHIDA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SIMPLES NACIONAL - INFRAÇÃO CARACTERIZADA – AJUSTE DA PENALIDADE PROPOSTA – APLICAÇÃO DO PERCENTUAL ESTABELECIDO NOS ARTIGOS 16, I, DA RES. CGSN Nº 30/2008 E 87, I, DA RES. CGSN Nº 87/2011 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS — CONTA MERCADORIAS – INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUENTES DO SIMPLES NACIONAL – IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO – REFORMADA, DE OFÍCIO, A DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A identificação da existência de valores tributáveis informados nas GIM do contribuinte e não oferecidas à tributação do Simples Nacional impõe a necessidade de lançamento de ofício. Ajuste da penalidade proposta, uma vez não confirmada a ocorrência de nenhuma das condutas autorizadas da aplicação dos artigos 16, II, da Res. CGSN nº 30/2008 e 87, II, da Res. CGSN nº 94/2011.

- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regime próprios, o que o coloca em situação especial,

não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção *juris tantum* de omissão de receitas.

ACÓRDÃO Nº. 162/2019

Relator : CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA DE FISCALIZAÇÃO INADEQUADA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

A legislação estadual autoriza a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto estadual, quando for detectada diferença tributável via Conta Mercadorias, na hipótese do sujeito passivo não possuir escrita contábil.

No entanto, a técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção *juris tantum* de omissão de receitas.

ACÓRDÃO Nº. 185/2019

CONS.ª MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

Ressalto que, o que se discute não é a omissão em si, mas a técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido - empregada para contribuintes optantes do Simples Nacional, por se mostrar incompatível com a legislação inerente a este regime simplificado de recolhimento de tributos, o que não impede o uso de outras técnicas de auditoria utilizadas pra detectar omissões de vendas.

Assim como recorreremos à lei especial para justificar a possibilidade de aplicação de a legislação afetar 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.

Diante de todo o exposto, em razão da mudança de entendimento desta Casa em relação a esta matéria, resta-me improceder a denúncia de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, detectada por meio da Conta Mercadorias, em razão de o contribuinte ser optante do regime simplificado de tributação desde 1º/7/2007, **não impedindo, contudo, que sejam realizados outros procedimentos de auditoria fiscal para o mesmo período fiscalizado, respeitando o prazo decadencial.**

Por oportuno, esta matéria já foi objeto de recente decisão, em sede de embargos declaratórios, proferida pela Segunda Câmara de Julgamento desta Casa, por meio do Acórdão nº 391/2019, de relatoria da nobre Conselheira Dayse Annyedja Gonçalves Chaves, cuja ementa abaixo reproduzo:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MATÉRIA REEXAMINADA. PRELIMINAR REJEITADA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE PRESENTES. REFORMADA, DE OFÍCIO, A DECISÃO AD QUEM. RECURSO DESPROVIDO.

A ausência de intimação pessoal acerca da pauta de julgamento não configura ofensa aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, quando tomadas as providências para a publicidade das reuniões, nos termos do Regimento do Conselho de Recursos Fiscais. O não comparecimento do advogado para sustentar oralmente suas razões deveu-se à sua própria desídia não caracterizando cerceamento de defesa. Pauta de julgamento publicada no Diário oficial.

Os embargos de declaração servem ao aperfeiçoamento da decisão, não se prestando para rediscussão de matéria já apreciada em momento anterior, todavia, em busca da verdade real e em razão de mudança de entendimento meritório, a matéria foi reexaminada e a decisão alterada de ofício.

- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção juris tantum de omissão de receitas.

ACORDÃO Nº 391/2019

RELATORA: CONSª DAYSE ANNYEDJA GONCALVES CHAVES.”

VOTO DIVERGENTE

No julgamento do Processo nº 0539582017-5, na sessão do Pleno do dia 24 de maio deste ano, a Conselheira Gílvia Dantas Macedo, apresentando voto divergente para formar o entendimento pela nulidade por vício material do lançamento decorrente de Levantamento da Conta Mercadorias nas Empresas Optantes do Simples Nacional, assim se manifestou:

“ ...

Dirirjo do entendimento do Relator do Voto, todavia, pelas razões que passarei a expor.

A bem de ver, é a Conta Mercadorias técnica de aferição amparada em presunção legal, cujo objetivo é apurar, com base em um parâmetro percentual sugerido em lei para a margem de lucro bruto, a regularidade fiscal das operações de saídas de mercadorias tributáveis. Tudo na conformidade do que preceitua art. 643,§ 4º, II c/c art. 646 do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto 18.930/96.

A sua vez, a Lei Complementar nº 123/06 - Lei do Simples Nacional - dispõe taxativamente, em seu art. 34, que as microempresas e as empresas de pequeno porte estão sujeitas a todas as presunções de omissão de receitas existentes nas legislações de regência dos impostos e

contribuições incluídos no Simples Nacional.

Assim, dada a leitura das normas supracitadas – de que as empresas inseridas no SN estão sujeitas a todas as presunções de omissão de receita existente nas legislações de regência dos impostos (LC 123/06), e, bem assim, de que é legítima a presunção de omissão de receitas e exigência do imposto por meio do levantamento da Conta Mercadorias (RICMS/PB) – poderíamos concluir, ainda que tal se revele um equívoco, como veremos mais à frente, que o procedimento do Levantamento da Conta Mercadorias seria perfeitamente aplicável às empresas do Simples Nacional. Noutras palavras, num exame muito superficial, e partindo-se de interpretação literal das normas acima citadas, poderíamos pensar correta a decisão de primeiro grau que considerou legítima a utilização do Levantamento da Conta Mercadorias na auditoria da autuada, empresa inserta no Simples Nacional.

Ocorre, porém, que, não obstante a redação dos dispositivos de lei supracitados, não há negar que, especificamente a Conta Mercadorias depende, para fazer eclodir a denúncia de omissão de receitas, da manutenção de uma margem de lucro mínima de 30% sobre o chamado Custo das Mercadorias Vendidas – o CMV. Ou seja, para que o contribuinte seja considerado regular perante a Fazenda Estadual, é preciso que obtenha um lucro de 30% sobre o Custo das Mercadorias Vendidas, cujo percentual, convém lembrar, tem uma razão de ser, isto é, destina-se a fazer frente às despesas do contribuinte.

Este aspecto em particular - a exigência de uma margem de lucro mínima de 30% para empresas do SN - assume contornos relevantes na disciplina da matéria, porquanto a legislação concernente a esse regime de tributação, a LC 123/06, não obriga a que o contribuinte obtenha tal lucro. Ao revés, libera a empresa de manter um lucro real ou presumido, até porque, é bem verdade, não poderia ser diferente, já que se trata de um regime de tributação diverso daqueles outros nos quais há a obrigatoriedade, pela legislação do Imposto de Renda, para que se apure o lucro real e lucro presumido, conforme o caso.

Considerando esse fato - ausência de exigência legal de obtenção de lucro, e mais que isso, do lucro mínimo de 30%, seja na lei federal do Imposto de Renda ou na lei regente do Simples Nacional – resta-nos decidir se ainda assim é cabível a exigência imposta pela lei do ICMS, especialmente porque a subsunção do fato à norma de regência – omissão de receitas – somente ocorre se o contribuinte não alcançar a margem mínima de lucro prevista pela lei estadual.

*A primeira reflexão importante neste caso é que, se a LC 123/06 determina que a tributação/recolhimento do ICMS por este contribuinte em particular – isto é, aquele beneficiado pelo sistema do Simples Nacional - seja realizada com base no **valor do faturamento** da empresa e que, ademais, está **dispensado de contabilidade regular**, é de fato incabível interpretação de que a lei estadual possa conter exigência de que esse mesmo contribuinte pratique uma margem de lucro de 30% sobre o Custo de Mercadorias Vendidas.*

Note-se, porque relevante, que as empresas do SN estão dispensadas de manter contabilidade regular e que somente esta providência seria capaz de afastar a presunção relativa detectada por meio da Conta Mercadorias – lucro presumido (objeto dos autos). Nessa linha de raciocínio, convenhamos, não poderia se manter uma exigência de imposto do contribuinte mediante um exame de auditoria cuja principal maneira de afastar seria a presença da contabilidade.

A propósito do mesmíssimo tema, trazemos trecho de voto já antes proferido por este mesmo Conselho de Recursos Fiscais, e que traz importantes considerações para elucidação do caso:

*“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:*

e) 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;

f) 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 irretratável 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 irretratável 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.

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 extrai-se 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.”

Como dito acima e se infere dos dispositivos do RICMS/PB, em especial o inciso II do § 4º do artigo 643 do RICMS/PB, o Levantamento de Conta Mercadorias é procedimento que se adota “onde couber”, de modo que, se o contribuinte não é obrigado a manter escrituração contábil regular, dito exame da escrita fiscal não pode e nem deve ter cabimento, sob pena, diga-se, de estar-se ferindo o princípio da segurança jurídica.

Afora tudo isso, chama a atenção também a impossibilidade de aplicar-se a Conta Mercadorias pelo lucro real (caso a empresa, embora desobrigada, tivesse contabilidade regular) notadamente porque, em sendo detectada uma falta de estorno de crédito, tal imposto não poderia ser exigido, pois, como é sabido, a sistemática de tributação não permite que ele se credite ou se debite de imposto. Daí se vê que há de fato uma incompatibilidade na aplicação das contas mercadorias, seja pelo lucro presumido, seja pelo lucro real, às empresas do SN.

Não se está a dizer, entretanto, que outras técnicas fiscalizatórias não possam ser aplicadas a tais empresas. Pelo contrário, como dito acima, a possibilidade de aplicação de mecanismos de aferição da regularidade do cumprimento das obrigações por parte dos contribuintes do simples está ressalvada expressamente no art. 34 da Lei Complementar 123/06, redigidos nos seguintes termos:

“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.”

Ou seja, a própria legislação específica do SIMPLES tratou de ressaltar a possibilidade de utilização desses mecanismos de apuração. Isso não quer dizer, como já explicado, que todo e qualquer instrumento fiscalizatório adotado para controle dos contribuintes submetidos ao ICMS possam ser aplicados, sem os necessários temperamentos e ajustes, aos integrantes do SIMPLES. Repito, porque importante, as empresas submetidas a esse regime podem ter métodos de controle de suas operações, o que não quer dizer que lhes seja possível aplicar um método que tem por pressuposto o arbitramento de uma margem mínima de agregação para suas operações. É o caso da Conta mercadorias.

Ou seja, estamos ponderando, aqui, o cabimento da exigência deste lucro em forma de margem mínima (que dá origem à presunção legal de omissão de receitas).

Já o livro Caixa, este sim, obrigatório por lei, pode e deve ser exigido, pela Fiscalização sempre, sob pena, inclusive, na sua não exibição ou não escrituração, de desenquadramento de tal regime de tributação.

Assim considerado, e apenas por caminho diverso, chego às mesmas conclusões do relator originário quanto à imprestabilidade do levantamento de conta mercadorias para empresas optantes do SIMPLES.

Cumprе destacar que este caso é, portanto, da utilização de procedimento impróprio para a apuração do crédito, o que corresponde a um defeito do lançamento pertinente à verificação do cálculo do tributo. Em tal circunstância, está na linha dos chamados vícios insanáveis e, por isto, não podem nem ser aproveitados pelo julgador, mediante diligências, nem podem ser refeitos pela autoridade fiscal. Portanto,

*Diante de todo o exposto, resta-me afastar o procedimento fiscal, a vista da existência de falha na técnica fiscal adotada, o que caracteriza, no meu sentir, um vício, de natureza procedimental, pelo que julgo a ação fiscal nula, por vício material, dada a flagrante inobservância aos requisitos elementares dos requisitos elementares de constituição do crédito tributário, consoante inteligência emergente do art. 142 do CTN, **in verbis**:*

“Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”** (g.n.)

Portanto, em virtude do comprometimento da legitimidade do crédito tributário, motivado em virtude de utilização de procedimento inadequado, de modo a dificultar o ajustamento do fato material à legislação pertinente, procedo à anulação da ação fiscal, ressaltando ao Estado o direito de reaver o procedimento de fiscalização, mediante outra técnica, e, se for o caso, proceder a novo lançamento, caso seja identificada omissão de receitas.

De fato, o erro verificado é procedimental, visto que se evidencia na técnica que lhe dá suporte que, em razão da distorção, contaminou a matéria que se pretendeu tributar e, por consequência, calculou um montante indevido de imposto a recolher. (g.n.)

Diante do que, entendo que se caracterizou vício material, visto que atingiu a própria identificação da natureza da infração, e não somente a descrição do fato. Nesta circunstância, impõe-se a decretação da nulidade da ação fiscal, porquanto o lançamento de ofício não apresenta elementos suficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária. Aplicação da norma ínsita no inciso III do art. 14 da Lei Estadual nº 10.094/2013, que nos diz:

“Art. 14. São nulos:

III – os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalva, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados”. (Grifo não constante do original).

Todavia, tendo em vista que é de natureza material o vício que inquina o lançamento em referência, já que, como dito anteriormente, a legislação autoriza os demais exames de auditoria a serem aplicados a empresas do Simples Nacional, faço observar que o novo auto de infração, se cabível, teria que ser lavrado dentro do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado, ou da data da ocorrência do fato gerador, conforme o caso.

Com efeito, as nulidades decorrentes de vício material não atraem a aplicação do art. 173, II do CTN, uma vez que essa regra é aplicável às nulidades por vício formal, o que não é o caso dos

autos, consoante os fundamentos acima expedidos.

Diante do que, reformo a decisão singular, para declarar a nulidade da ação fiscal em relação a esta parte do feito, por ser de justiça.”

DECIDO

O ponto nodal a se decidir neste voto de qualidade diz respeito especificamente à conclusão da decisão das duas correntes: **nulidade do auto de infração por vício material ou improcedência no caso de aplicação da técnica de arbitramento do lucro bruto (Conta Mercadorias) nas empresas Optantes do Simples Nacional.**

Primeiramente, vamos distinguir, de forma bem objetiva, o que levaria um lançamento à nulidade por vício material ou por vício formal.

O lançamento visa dar certeza e liquidez ao crédito fiscal, nos termos do artigo 142 e seguintes do Código Tributário Nacional. Os autos de infração devem ser instruídos com todas as provas, declarações, termos, planilhas, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito ou do fato motivador da exigência.

O auto de infração, com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos, é o instrumento de constituição do crédito tributário, e sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra matriz de incidência como gerador de obrigação tributária. O fato gerador constitui o núcleo da existência do lançamento.

Se no lançamento existem equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horários da lavratura, da assinatura e/ou qualificação do autor do feito, na descrição da natureza da infração, por exemplo, que, embora possam dificultar a defesa, não prejudiquem a certeza de que o fato gerador ocorreu, estamos diante de **vício formal**.

Entretanto, quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, por carência de algum elemento material necessário para gerar a obrigação tributária, ou seja, se existem dúvidas quanto à própria ocorrência do fato gerador, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito tributário, dele decorrente, duvidoso. Nessa situação, estamos diante de um caso de **nulidade por vício material**.

Ambos casos implicam nulidade do lançamento, mas apenas quando ocorre a nulidade por vício formal justifica-se a possibilidade de realização do lançamento substitutivo do anterior para correção do equívoco; e foi em função desse prejuízo para o interesse público que se inseriu no CTN a regra

da interrupção da decadência para a realização do lançamento substitutivo do anterior, anulado por simples vício da formalização.

No caso dos presentes autos, analisando o lançamento em discussão – Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis – CONTA MERCADORIAS, podemos concluir que o ato administrativo atendeu a todos os requisitos legais para sua formalização; logo inexistente vício formal.

Quanto aos elementos substanciais do lançamento, que garantem a certeza da ocorrência do fato gerador, vamos encontrar as provas suficientes para a comprovação da omissão de saídas em decorrência do Levantamento da Conta Mercadorias (planilhas com valores que compõem o levantamento, extraídos da escrita do contribuinte); da mesma forma, também inexistente vício material.

Acontece, todavia, que a legislação concernente às empresas optantes do Regime de Tributação do Simples Nacional, LC nº 123/06, não obriga a que referido contribuinte obtenha tal lucro: assim tem entendido em julgados recentes os membros desta Casa.

Ao meu ver, resta claro que, na verdade, o que o CRF/PB tem decidido não significa uma mudança de entendimento, senão, uma aplicação da legislação estadual. O que hoje deixa de ser definido como infração, na verdade, nunca o fora, de acordo com a Lei Complementar nº 123/06, que rege as operações com empresas Optantes do Simples Nacional. Por óbvio, se a legislação específica do Simples Nacional não dispõe sobre a obrigatoriedade de uma margem de lucro de 30% sobre o Custo de Mercadorias Vendidas, senão que a tributação/recolhimento do ICMS seja realizada com base no **valor do faturamento** da empresa, não há que se falar em infração ao Regulamento do ICMS, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97.

Na verdade, estamos diante de uma situação em que, embora o ato administrativo de lançamento do crédito tributário esteja completamente correto, o contribuinte fora acusado de descumprimento de uma obrigação tributária, cujo fato gerador ele não praticou, dado que não faz parte da relação jurídico disciplinada pela regra-matriz de incidência tributária que prevê a obrigação patrimonial de pagar o tributo devido em decorrência da prática de vendas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais, detectado por meio de Levantamento da Conta Mercadorias, mercê da ausência de previsão legal na lei específica que regula suas operações de circulação de mercadorias – LC nº 123/06. Desta forma, entendo que o sujeito passivo não infringiu a legislação tributária estadual.

Concluo, pois, de todo o exposto que o lançamento tributário em discussão se apresenta perfeito, à margem de quaisquer vícios, seja de natureza formal ou material. Tal situação não constitui hipótese de anulação do auto de infração, mas sim de sua IMPROCEDÊNCIA porque entendo que não houve infração à legislação do ICMS, por inexistir obrigatoriedade de aferição de lucro mínimo de 30% para empresas regidas pela LC nº 123/06, embora essas empresas estejam sujeitas ao cumprimento de outras obrigações tributárias decorrentes de omissões de vendas, previstas para as demais pessoas jurídicas em quaisquer outras hipóteses.

Com essas considerações, acosto-me ao entendimento do relator do voto original de que a conclusão da decisão seja pela IMPROCEDÊNCIA do lançamento por inexistir infração à legislação para o caso específico de diferenças tributáveis decorrentes de Levantamento da Conta Mercadorias, realizado em Contribuintes Optantes do Regime de Tributação do Simples Nacional – LC nº 123/06.

Por todo exposto,

VOTO pelo recebimento dos Embargos de Declaração, por tempestivo, e, no mérito pelo seu *desprovimento*, contudo, tendo em vista a falta de previsão legal de aplicação da técnica Conta Mercadorias para contribuintes optantes do Simples Nacional, altero, de ofício, quanto aos valores, a decisão proferida por esta Egrégia Corte Fiscal, por meio do Acórdão nº 272/2018, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002243/2014-23, lavrado em 27/11/2014, contra a empresa JOSÉ ROZENILDO LEITE MANIÇOBA, e declarar devido o crédito tributário no montante de R\$ 372.947,72 (trezentos e setenta e dois mil, novecentos e quarenta e sete reais e setenta e dois centavos), sendo R\$ 186.473,86 (cento e oitenta e seis mil, quatrocentos e setenta e três reais e oitenta e seis centavos) de ICMS, por infringência ao art. 158, I e art. 160, I, c/fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 186.473,86 (cento e oitenta e seis mil, quatrocentos e setenta e três reais e oitenta e seis centavos) de multa por infração, com arrimo no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 1.630.941,56 (um milhão, seiscentos e trinta mil, novecentos e quarenta e um real e cinquenta e seis centavos), sendo R\$ 815.470,78 (oitocentos e quinze mil, quatrocentos e setenta reais e setenta e oito centavos) de ICMS, e R\$ 815.470,78 (oitocentos e quinze mil, quatrocentos e setenta reais e setenta e oito centavos) de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

TRIBUNAL PLENO. Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 30 de agosto de 2019.

GIANNI

CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE

Conselheira Presidente