

PROCESSO Nº 0021142019-0

ACÓRDÃO Nº 0051/2022

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: MIABULEO CONFECÇÕES LTDA ME.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: VERA LUCIA DA SILVA

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS - INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUENTES DO SIMPLES NACIONAL QUE RECOLHEM O ICMS NA FORMA DO SIMPLES NACIONAL - OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO - NULIDADE - VÍCIO MATERIAL - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- *A técnica de fiscalização Conta Mercadorias não é aplicável aos contribuintes do Simples Nacional, que recolhem o ICMS na forma do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06.*

- *Evidenciada imprecisão do lançamento decorrente de erro de direito, acarretando, por esse fato, a nulidade, por vício material, não sendo possível a realização de novo procedimento fiscal, uma vez que o prazo contido no art. 173, I do CTN já se exauriu.*

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu provimento, para reformar a decisão recorrida e julgar improcedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00000010/2019-09 (fls. 03 e 04), lavrado em 04 de janeiro de 2019 contra a empresa MIABULEO CONFECÇÕES LTDA ME, inscrição estadual nº 16.168.937-0, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente contencioso.

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

P.R.I.

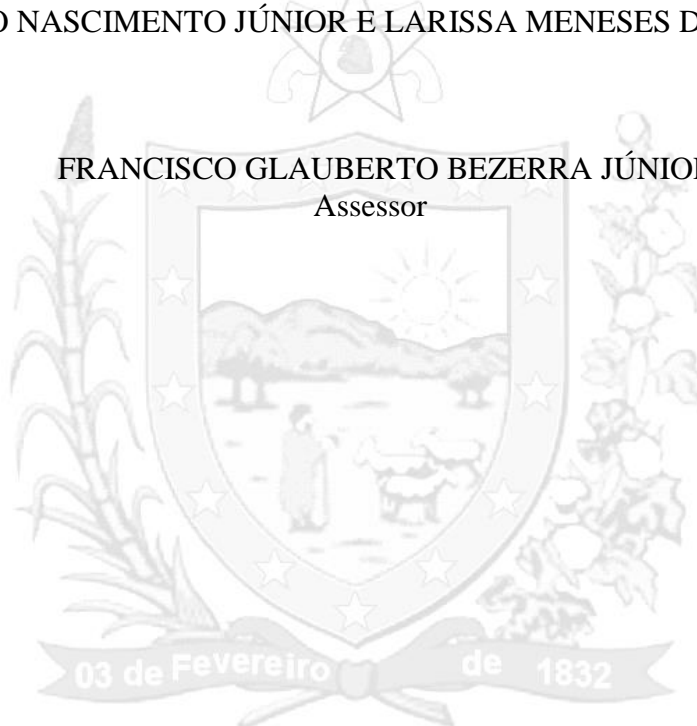
Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 08 de fevereiro de 2022.

PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



PROCESSO Nº 0021142019-0

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: MIABULEO CONFECÇÕES LTDA ME.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: VERA LUCIA DA SILVA

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS - INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUINTES DO SIMPLES NACIONAL QUE RECOLHEM O ICMS NA FORMA DO SIMPLES NACIONAL - OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO - NULIDADE - VÍCIO MATERIAL - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- *A técnica de fiscalização Conta Mercadorias não é aplicável aos contribuintes do Simples Nacional, que recolhem o ICMS na forma do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06.*

- *Evidenciada imprecisão do lançamento decorrente de erro de direito, acarretando, por esse fato, a nulidade, por vício material, não sendo possível a realização de novo procedimento fiscal, uma vez que o prazo contido no art. 173, I do CTN já se exauriu.*

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, o recurso voluntário interposto contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000010/2019-09 (fls. 03 e 04), lavrado em 04 de janeiro de 2019 contra a empresa MIABULEO CONFECÇÕES LTDA ME, inscrição estadual nº 16.168.937-0.

Na referida peça acusatória, consta a seguinte denúncia, *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 detectada através do levantamento da Conta Mercadorias.

NOTA EXPLICATIVA >> O contribuinte está sendo autuado tendo em vista que a auditoria constatou saída de mercadorias tributáveis vendidas como isentas, que se deu através da Conta Mercadorias.

OMISSÃO DE VENDAS-OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido por ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito.

NOTA EXPLICATIVA >> O contribuinte está sendo autuado por haver declarado e pago ICMS a menor, detectado através das informações do faturamento fornecidas pela instituição financeira e administradora do cartão de crédito.

Em decorrência deste fato, a Representante Fazendária constituiu o crédito tributário na quantia total de R\$ 21.280,02 (vinte e um mil, duzentos e oitenta reais e dois centavos), sendo R\$ 10.640,01 (dez mil, seiscentos e quarenta reais e um centavo), de ICMS, por infringência aos artigos 643, §4º, II, 160, I, c/fulcro no art. 158, I, 646, parágrafo único; e 158, I, 160, II, c/c Art. 646, V, todos do RICMS/PB, e R\$ 10.640,01 (dez mil, seiscentos e quarenta reais e um centavo), a título de multas por infração, embasadas no artigo 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96.

Depois de pessoalmente cientificada em 09 de janeiro de 2019, a autuada, por intermédio de seu representante legal, protocolou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 53 a 58), por meio da qual afirma, em síntese:

- a) que deve ser observado o princípio da proporcionalidade e da função social da empresa, não sendo admitida a condenação da empresa antes que lhe seja dada oportunidade de providenciar a documentação solicitada;
- b) que deve ser obedecida a regra da dupla visita prevista no § 1º do art. 55 da Lei Complementar nº 123/06;
- c) que devem ser aplicadas penalidades previstas na Lei Complementar nº 123/06;
- d) que os documentos carreados aos autos não dão margem para que se apure omissão de saídas durante todo o período fiscalizado;
- e) que é arbitrário exigir tributo com alíquota de 17% e não as enquadradas pela força da Lei Complementar nº 123/06 e na Resolução do CGSN nº 94/2011.

Ato contínuo, os autos foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, oportunidade na qual foram distribuídos à julgadora fiscal Graziela Carneiro Monteiro, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

CONTA MERCADORIAS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM RECURSOS ADVINDOS DE OMISSÕES PRETÉRITAS. SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA INAPROPRIADA. VÍCIO MATERIAL CARACTERIZADO. IMPROCEDÊNCIA. OMISSÃO DE VENDAS. CARTÃO DE CRÉDITO. INFRAÇÃO CONFIGURADA.

- Jurisprudência recente do Conselho de Recursos Fiscais deste Estado entende que o procedimento realizado quando do levantamento da Conta Mercadorias – Lucro Presumido, não é aplicável para contribuinte optante pelo regime simplificado de tributação do Simples Nacional, uma vez que a obrigatoriedade de auferir lucro bruto de 30% sobre as vendas demonstra-se incompatível e em desacordo com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06, tornando inaplicável esta técnica de apuração da regularidade fiscal do contribuinte sujeito ao referido regime de

tributação, devido ao vício material que maculou o respectivo lançamento de ofício no exercício de 2014. Todavia, por se tratar de fatos geradores possivelmente eclodidos em 2014, o direito de lançar teria sido fulminado pela decadência, o que acarreta a improcedência do feito fiscal.

- Declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores aos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e débito autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do ICMS, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB, ressalvado ao sujeito passivo a prova da improcedência da acusação.

- Simples Nacional – Caracterizada a omissão de receitas, a própria Lei Complementar nº 123/06 autoriza a aplicação da legislação de regência às demais pessoas jurídicas, no tocante a alíquota e penalidades.

- Ausentes alegações e provas suficientes para fazer perecer a imputação disposta na exordial.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Após tomar ciência da decisão singular, por via postal em 16/07/2021, a autuada apresentou recurso voluntário, por meio do qual reiterou os argumentos apresentados na instância prima.

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

Em exame, o recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração que visa a exigir, da empresa MIABUELO CONFECÇÕES LTDA ME, crédito tributário decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, detectadas por meio de levantamento Conta Mercadorias (exercício 2014) e por ter declarado suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito (períodos de 08/2014, 09/2014 e 10/2014).

Inicialmente, convém destacar que durante o período fiscalizado o contribuinte esteve submetido apenas ao regime simplificado de tributação, conforme faz prova o extrato disponível no sistema ATF da Secretaria de Estado da Paraíba:

Histórico das alterações cadastrais									
Início	Término	Razão social	Situação cadastral	Natureza jurídica	Tipo de estabelecimento	Tipo de unidade	Regime de apuração	Município	
25/05/2010	13/03/2015	MIABUELO CONFECÇOES LTDA	ATIVO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	JOAO PESSOA	
13/03/2015	30/03/2016	MIABUELO CONFECÇOES LTDA ME	ATIVO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	JOAO PESSOA	
30/03/2016	09/11/2016	MIABUELO CONFECÇOES LTDA ME	SUSPENSO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	JOAO PESSOA	
09/11/2016	10/11/2016	MIABUELO CONFECÇOES LTDA ME	EM PROCEDIMENTO DE BAIXA	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	JOAO PESSOA	
10/11/2016	17/01/2019	MIABUELO CONFECÇOES LTDA ME	EM PROCEDIMENTO DE BAIXA	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	NORMAL	JOAO PESSOA	
17/01/2019	---	MIABUELO CONFECÇOES LTDA ME	BAIXADO	SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	NORMAL	JOAO PESSOA	

6 Registro(s) encontrado(s)

Nos últimos anos, o Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba efetuou intenso debate sobre a possibilidade de utilização da técnica denominada Conta Mercadorias aos contribuintes que recolhem o ICMS na forma do Simples Nacional, apresentando, ao final, tese consensual segundo a qual esta técnica deve ser considerada inaplicável ao caso, senão veja-se os seguintes acórdãos:

ACÓRDÃO 161/2019

PROCESSO Nº 0876842015-3
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS GEJUP
1ª Recorrida: IVETE LOPES FERREIRA
2ª Recorrente: IVETE LOPES FERREIRA
2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS GEJUP
Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SER – ITAPORANGA
Autuante: ARMINDO GONCALVES NETO
Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS — CONTA MERCADORIAS – INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUÍNTES DO SIMPLES NACIONAL – IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO – LEVANTAMENTO FINANCEIRO – ALÍQUOTA E PENALIDADE APLICÁVEIS NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO A QUE ESTÃO SUBMETIDAS AS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS – EXCLUSÃO DO MONTANTE RELATIVO AO PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS APURADAS POR MEIO DA CONTA MERCADORIAS – RESTAURANTES E SIMILARES - REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO RECONHECIDA – DENÚNCIA CARACTERIZADA EM PARTE – AJUSTES REALIZADOS - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO

- 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.
- A ocorrência de desembolsos em valores superiores às receitas auferidas no período, constatados por meio do Levantamento Financeiro, autoriza, nos termos do artigo 646, parágrafo único do RICMS/PB, a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o devido pagamento do imposto. In casu, a identificação de ocorrência de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária apurado nos levantamentos das Contas Mercadorias em todos os períodos autuados fez sucumbir parte do crédito tributário originalmente lançado.
- Imperiosa a redução da base de cálculo do ICMS, por se tratar de restaurante, conforme preconiza o artigo 34, IV, do RICMS/PB.
- Inexistência de fundamento legal para exclusão do benefício em tela, ainda que verificada a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

ACÓRDÃO Nº. 268/2019
PROCESSO Nº 0539582017-5
TRIBUNAL PLENO DE JULGAMENTO
1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP
1ª Recorrida: MAGNO NASCIMENTO & CIA LTDA
2ª Recorrente: MAGNO NASCIMENTO & CIA LTDA
2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP
Repartição Preparadora: CENTRAL DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GER. REG. 1ª REGIÃO
Autuante(s): WADIIH DE ALMEIDA SILVA
Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA

Relatora do voto divergente: CONS. GÍLVIA DANTAS MACEDO
FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO.
OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS
SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO. DENÚNCIA CONFIGURADA
EM PARTE. CONTA MERCADORIAS. INFRAÇÃO NÃO
CARACTERIZADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE
PROCEDENTE. ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA
QUANTO AOS VALORES. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO
DESPROVIDOS.

Em relação a contribuintes optantes pelo regime de recolhimento do imposto pelo Simples Nacional, no caso de omissões de receitas, não comporta aplicação de alíquotas inerentes a este regime de tributação, e sim àquela aplicável às demais pessoas jurídicas, na forma prevista na Lei Complementar nº 123/2006. A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual. “In casu”, as provas apresentadas pelo contribuinte foram suficientes para demonstrar a inexistência em parte de repercussão tributária, o que acarretou, “ipso facto”, o cancelamento parcial do crédito tributário relativo a esta denúncia. A existência de CMV negativo em um determinado exercício representa uma patologia fiscal que denuncia indício tributário, onde, no entanto, o procedimento, da Conta Mercadoria não possibilita a exigência do imposto pelo simples fato de apresentar negatividade no custo mercantil das operações, fato ocorrido sobre o exercício de 2012. Portanto, mantida decisão da instância “a quo”. Improcedência do crédito tributário apurado sobre o exercício de 2014, em relação à técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido – aplicado a 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.

Bebendo na fonte dos votos supracitados, elenco, de forma sucinta, os principais argumentos que foram precisamente abordados: prevalência da Lei Complementar nº 123/06 sobre o RICMS/PB; Recolhimento do tributo devido sobre o faturamento pelos contribuintes enquadrados no Simples Nacional; Impossibilidade de utilização de margem de lucro presumido para fins de aplicação da norma presuntiva de omissão de receitas¹.

¹ Trecho do didático Voto proferido no Acórdão 161/2019, da relatoria do Cons. Sidney Watson Fagundes da Silva:

Não obstante o fato de restar demonstrada a possibilidade de se exigir, de contribuinte enquadrado como Simples Nacional, ICMS em razão de omissão de receitas, vislumbro, no caso da primeira denúncia, uma questão de essencial relevância que prejudicou o lançamento em sua integralidade, a saber: a técnica aplicada.

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

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

Imperativo salientarmos mais uma vez que o que se está a discutir não é a omissão em si, mas a técnica da Conta Mercadorias para contribuinte do Simples Nacional, pelo fato de a LC nº 123/06 se mostrar incompatível com o procedimento realizado pela auditoria.

Em tempo: para os demais contribuintes, a técnica revela-se plenamente eficaz, apropriada e dotada de validade jurídica para embasar a acusação. O alcance deste entendimento é, portanto, hermético, não autorizando ampliações para situações outras.

Noutras palavras, o que se está a buscar é a compatibilização da legislação estadual com a Lei Complementar nº 123/06.

Assim como recorremos à lei especial para justificar a possibilidade de aplicação da legislação afeta às demais pessoas jurídicas para os casos de omissão de receitas, também o fazemos para sustentar a imprestabilidade da técnica utilizada (Conta Mercadorias) para dar arrimo à acusação em comento.

É cediço que a LC nº 123/06 instituiu tratamento diferenciado para os contribuintes que se amoldarem às condições nela estabelecidas e fizerem opção por este regime diferenciado. Neste norte, a partir da inclusão do contribuinte na sistemática do Simples Nacional, o regramento especial passa a produzir efeitos para o sujeito passivo, assim como para o Fisco. Não se quer dizer com isso que os demais normativos não lhe sejam aplicáveis. O que se afirma é que se deve observar se a norma se harmoniza com a LC nº 123/06.

Diante dos argumentos apresentados, verificamos que o cerne da questão está, para além da avaliação dos critérios de hierárquico, cronológico ou da especialidade, na fixação do sentido e do alcance da Lei Complementar nº 123/06 e do RICMS/PB, vez que a primeira foi totalmente incorporada à legislação estadual por meio do comando insculpido no art. 1º da Lei Estadual nº 8.292, de 16 de agosto de 2007:

Art. 1º A partir de 1º de julho de 2007, ficam incorporadas à legislação estadual as disposições relacionadas com matéria de natureza tributária constantes da Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

De fato, a LC nº 123/06 estabeleceu normas gerais sobre o denominado Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, definindo, entre outros aspectos essenciais ao funcionamento do tratamento diferenciado, a forma de apuração de tributos, a forma de cumprimento de obrigações trabalhistas, previdenciárias, bem como o acesso ao crédito e ao mercado². Esta modalidade normativa tem como função precípua a

Posto de outra forma - e já adentrando no caso concreto -, para que se possa validar o procedimento fiscal que resultou na identificação de omissão de receitas, faz-se mister analisarmos se os procedimentos da Conta Mercadorias são compatíveis com o regramento especial.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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:

(...)

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.

(...)

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.

2 Art. Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

complementação da constituição e, como consequência, a apresentação de consenso legislativo que tenha duração perene (decorrente do quórum diferenciado para aprovação), motivo pelo qual possui natural incompletude sobre os temas tratados.

Assim, ao delimitar as feições gerais do referido Estatuto a norma previu participação de diversos atores³, entre eles o Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN, que possui as seguintes competências:

§ 6º Ao Comitê de que trata o inciso I do caput deste artigo compete regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, observadas as demais disposições desta Lei Complementar.

Porém, há de ser considerado que esta moldura legal não comporta que este órgão delibere em sentido que altere a essência da sistemática diferenciada quanto à apuração e recolhimento dos impostos dos Estados, que, no caso, determina que a base de cálculo dos tributos englobados no dito regime seja a receita bruta auferida⁴.

A bem da verdade, as Resoluções emitidas pelo CGSN prescrevem normas tributárias em perfeita sintonia com a LC nº 123/06, inclusive quanto à viabilidade de exigência fiscal lastreada em omissão de receitas, conforme determina o seguinte dispositivo legal:

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.

Vale recordar que a alínea “f” do inciso XIII do § 1º do art. 13 da LC nº 123/06 estabelece que, em sendo constatada operação ou prestação desacobertada de documento fiscal, está autorizada a aplicação da legislação do ICMS do Estado da Paraíba.

Portanto, não se está a discutir a possibilidade de aplicação de presunções de omissão de receitas para contribuintes optantes do regime tributário do Simples Nacional,

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal. 3 Art. 2º O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o art. 1º desta Lei Complementar será gerido pelas instâncias a seguir especificadas:

I - Comitê Gestor do Simples Nacional, vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por 4 (quatro) representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios, para tratar dos aspectos tributários; e

II - Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com a participação dos órgãos federais competentes e das entidades vinculadas ao setor, para tratar dos demais aspectos, ressalvado o disposto no inciso III do caput deste artigo;

III - Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios - CGSIM, vinculado à Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República, composto por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal, dos Municípios e demais órgãos de apoio e de registro empresarial, na forma definida pelo Poder Executivo, para tratar do processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas.

⁴ 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 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 irretroatável para todo o ano-calendário. (grifos acrescidos)

mas, em específico, o arcabouço normativo contido no § 4º do Art. 643 c/c art. 646, ambos do RICMS/PB:

Art. 643. (...)

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

(...)

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

(...)

Art. 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:

(...)

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. (grifos acrescidos)

Nesse ponto, vale destacar o seguinte detalhe: os contribuintes optantes pelo Simples Nacional podem estar submetidos a dois tipos de recolhimentos, a saber, os contribuintes que recolhem o ICMS na forma do Simples Nacional e os contribuintes que recolhem o ICMS por meio do regime de tributação normal, *verbi gratia*, caso seja ultrapassado o sublimite para efeitos de recolhimento, conforme disposto no § 1º e 1ª-A do art. 20 da LC nº 123/06:

§ 1º A empresa de pequeno porte que ultrapassar os limites a que se referem o caput e o § 4º do art. 19 estará automaticamente impedida de recolher o ICMS e o ISS na forma do Simples Nacional, a partir do mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o excesso, relativamente aos seus estabelecimentos localizados na unidade da Federação que os houver adotado, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 13 do art. 3º

§ 1ª-A. Os efeitos do impedimento previsto no § 1º ocorrerão no ano-calendário subsequente se o excesso verificado não for superior a 20% (vinte por cento) dos limites referidos.

Por óbvio, estão sujeitos à técnica de fiscalização denominada Conta Mercadorias os contribuintes optantes pelo Simples Nacional que recolhem o ICMS sob o regime normal, porém, no caso dos autos, não foi comprovado que o contribuinte ultrapassou o sublimite da receita bruta adotada pelo estado⁵ para o exercício de 2013, motivo pelo qual acompanho a jurisprudência do Conselho de Recursos Fiscais para reconhecer a improcedência deste lançamento.

No que se refere à acusação Omissão de Vendas – Operação Cartão de Crédito e Débito, com o devido respeito ao entendimento da instância prima, entendo que não há como prosperar o lançamento, uma vez que a fiscalização apresentou “relatório de faturamento” (abaixo reproduzido), que demonstra a diferença entre os valores declarados na

⁵ Sublimite para o exercício de 2013 - R\$ 2.520.000,00 (dois milhões, quinhentos e vinte mil reais).

GIM e no PGDAS, não constando nos autos qualquer informação relativa às operações informadas pelas administradoras de cartão de crédito, situação que macula o lançamento pela falta de certeza e liquidez do crédito tributário:

EMPRESA: MIABUELO CONFECÇÕES LTDA
INSC. 16.168.937-0

RELATÓRIO DE FATURAMENTO

Tipo	Período	Faturamento	Entrada	PGDASd sem	PGDASd com	Total PGDASd	DIF A RECOLHER
GIM	01/2014	33.345,03	30.362,00	33.345,03		33.345,03	0,00
GIM	02/2014	15.723,72	-	15.740,71		15.740,71	-16,99
GIM	03/2014	23.306,70	-	23.216,80	89,90	23.306,70	0,00
GIM	04/2014	29.846,57	-	29.846,57		29.846,57	0,00
GIM	05/2014	16.543,27	-	16.543,27		16.543,27	0,00
GIM	06/2014	22.550,60	-	22.470,70	79,90	22.550,60	0,00
GIM	07/2014	20.398,82	-	20.398,82		20.398,82	0,00
GIM	08/2014	20.152,76	150,00	18.952,72		18.952,72	1.200,04
GIM	09/2014	24.870,54	3.600,00	21.270,54		21.270,54	3.600,00
GIM	10/2014	41.624,90	27.090,00	32.024,90		32.024,90	9.600,00
GIM	11/2014	12.318,90	-	12.318,90		12.318,90	0,00
GIM	12/2014	6.144,70	-	6.144,70		6.144,70	0,00
DIF ICMS A RECOLHER							14.400,04

VERA LÚCIA DA SILVA - MAT. 147.908-3

Como forma de facilitar a compreensão do caso, convém destacar a consulta realizada no Sistema ATF da Secretaria da Fazenda que demonstra de forma clara que não há diferença tributável decorrente de divergências de valores relativos às informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e as prestadas pela recorrente:

Tipo	Período	Vendas Declaradas	PGDASd	Qtd Estabs SN	ECF/NFCe	Vendas PF	Cartão Créd/Deb	Diferença		Confissão	%
								(Cartão - Maior (Vendas Declaradas, PGDASd))	(Cartão - Vendas NFs Emitidas)		
GIM	01/2014	33.345,03	33.345,03	1	15.524,63	31.835,03	2.329,30	0,00	15.822,40	0,00	0,00%
GIM	02/2014	15.723,72	15.740,71	1	15.723,72	15.723,72	2.354,17	0,00	13.307,00	0,00	0,00%
GIM	03/2014	23.306,70	23.306,70	1	11.324,70	22.826,70	4.376,41	0,00	11.982,00	0,00	0,00%
GIM	04/2014	29.846,57	29.846,57	1	16.730,37	26.745,57	0,00	0,00	14.616,20	0,00	0,00%
GIM	05/2014	16.543,27	16.543,27	1	15.953,67	15.953,67	908,00	0,00	589,60	318,40	0,00%
GIM	06/2014	22.550,60	22.550,60	1	21.795,40	21.795,40	1.184,60	0,00	755,20	429,40	0,00%
GIM	07/2014	20.398,82	20.398,82	1	19.808,82	19.808,82	771,30	0,00	590,00	181,30	0,00%
GIM	08/2014	20.152,76	18.952,72	1	16.006,76	17.206,76	2.580,26	0,00	2.673,00	0,00	0,00%
GIM	09/2014	24.870,54	21.270,54	1	9.836,40	20.700,30	1.590,30	0,00	18.634,14	0,00	0,00%
GIM	10/2014	41.624,90	32.024,90	1	8.141,90	17.741,90	5.972,00	0,00	33.483,00	0,00	0,00%
GIM	11/2014	12.318,90	12.318,90	1	4.228,60	10.392,40	2.925,60	0,00	8.090,30	0,00	0,00%
GIM	12/2014	6.144,70	6.144,70	1	4.958,80	5.537,00	0,00	0,00	1.185,90	0,00	0,00%

12 Registro(s) encontrado(s)

Exportar: PDF Excel CSV XML

De fato, houve um erro na capitulação da infração, pois da análise dos dados, infere-se que ficou constatada a falta de recolhimento do ICMS em virtude da divergência entre os valores de vendas declarados na GIM e no PGDAS, situação que demanda a

necessidade de reconhecimento da nulidade, por vício material, destes lançamentos, pois conforme explicitado, restou configurado equívoco no “cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário”, sendo inviável a realização de novo procedimento fiscal, uma vez que o prazo para a constituição do crédito tributário já se exauriu.

Vale frisar que esta Casa revisora já se debruçou sobre o debate acerca da natureza dos vícios de lançamento, valendo o destaque para o seguinte excerto do Voto no Acórdão nº 0001/2021⁶ de Relatoria do Conselheiro Sidney Watson Fagundes da Silva, *in verbis*:

Sobre a matéria, convém observamos a ementa do Parecer PGFN/CAT Nº 278/2014:

PARECER PGFN/CAT Nº 278/2014

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo (Lei nº 12.527/11 - Lei de Acesso à Informação -, arts. 6º, I, 23 e 24).

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso

⁶ ACÓRDÃO nº 0001/2021

Processo nº 0863532019-0

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Recorrida: MARISA LOJAS S. A.

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

Autuantes: MARIA DO SOCORRO CONSERVA ARRUDA E FRANCISCA SANDRA DE SOUZA CRISPIM

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

ESTOQUE A DESCOBERTO (FISCALIZAÇÃO PERÍODO ABERTO) – NULIDADE – VÍCIOS FORMAIS CONFIGURADOS – VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL – INFRAÇÃO CARACTERIZADA - MULTA APLICADA – IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO

- A incorreta descrição dos fatos, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais infringidos, comprometeu o lançamento em sua integralidade, vez que acarretou sua nulidade por vício formal do lançamento a título de estoque a descoberto, nos termos do que estabelece o artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 do mesmo diploma legal.

- Os levantamentos fiscais que apontaram a ocorrência de vendas de mercadorias tributáveis desacompanhadas de documentação fiscal foram elaborados com base nas informações prestadas pela própria autuada por meio de arquivos de Escrituração Fiscal Digital. Admitir-se a existência de imperfeições operacionais da empresa sem qualquer prova que as fundamente como justificativa para afastar a exigibilidade do crédito tornaria inócua a redação do § 1º do artigo 1º do Decreto nº 30.478/09, porquanto inviabilizaria qualquer procedimento fiscal, já que permitiria a omissão de informações necessárias à apuração do crédito tributário referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, acarretando consideráveis prejuízos ao Fisco.

- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade aplicada é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.

concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. (g. n.)

O referido parecer, não obstante tratar mais especificamente da nulidade por indicação incorreta do sujeito passivo, também delimita contornos afetos à matéria em apreciação e, por este motivo, merece ser analisado com desvelo, tendo seu conteúdo valor didático inquestionável. Senão vejamos:

“Note-se, portanto, que a completa identificação do sujeito passivo da obrigação tributária passa, necessariamente, por duas etapas ou fases: a primeira, dita material, que se refere ao conteúdo do lançamento e exige a interpretação e aplicação da legislação de regência do tributo para se apurar quem deve pagá-lo; e a segunda, de caráter instrumental, que diz respeito à forma do lançamento e demanda a exteriorização do conjunto de caracteres jurídicos que individualizam aquele que se apurou ter o dever de adimplir a obrigação, assegurando-lhe o direito de ampla defesa.”

Ainda tomando emprestado o Parecer PGFN/CAT Nº 278/2014, observemos:

“Consoante item 10.1 da solução de consulta em comento, no erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.”

No erro de direito, há imperfeição no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência.

Por tais motivos, neste particular, deve ser provido o recurso voluntário.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu provimento, para reformar a decisão recorrida e julgar improcedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00000010/2019-09 (fls. 03 e 04), lavrado em 04 de janeiro de 2019 contra a empresa MIABULEO CONFECÇÕES LTDA ME, inscrição estadual nº 16.168.937-0, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente contencioso.

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

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 08 de fevereiro de 2022.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Conselheiro Relator

