



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 1

PROCESSO Nº 1363572017-8

ACÓRDÃO Nº 0450/2022

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: CÁSSIO DE ARRUDA CÂMARA - EPP

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

Autuante: OSEIAS LUIZ LIRA

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

OMISSÃO DE SAÍDAS - CONTA MERCADORIAS - INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUENTES DO SIMPLES NACIONAL - IMPROCEDÊNCIA - LEVANTAMENTO FINANCEIRO - EXCLUSÃO DO MONTANTE RELATIVO AO PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS APURADO POR MEIO DA CONTA MERCADORIAS - IRREGULARIDADE NÃO CONFIGURADA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- *A técnica da Conta Mercadorias - Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, que o colocam 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, isentas ou não tributadas, apurado no levantamento da Conta Mercadorias do exercício autuado, fez sucumbir o crédito tributário originalmente lançado.*



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 2

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter incólume a decisão singular que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.00002164/2017-65, lavrado em 31 de agosto de 2017 contra a empresa CÁSSIO DE ARRUDA CÂMARA - EPP, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 25 de agosto de 2022.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (Suplente), EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 3

PROCESSO Nº 1363572017-8
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Recorrida: CÁSSIO DE ARRUDA CÂMARA - EPP
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE
Autuante: OSEIAS LUIZ LIRA
Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

OMISSÃO DE SAÍDAS - CONTA MERCADORIAS - INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUENTES DO SIMPLES NACIONAL - IMPROCEDÊNCIA - LEVANTAMENTO FINANCEIRO - EXCLUSÃO DO MONTANTE RELATIVO AO PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS APURADO POR MEIO DA CONTA MERCADORIAS - IRREGULARIDADE NÃO CONFIGURADA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- A técnica da Conta Mercadorias - Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, que o colocam 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, isentas ou não tributadas, apurado no levantamento da Conta Mercadorias do exercício autuado, fez sucumbir o crédito tributário originalmente lançado.



RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002164/2017-65, lavrado em 31 de agosto de 2017, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00002471/2017-04 denuncia a empresa CÁSSIO DE ARRUDA CÂMARA - EPP, inscrição estadual nº 16.119.442-7, de haver cometido as seguintes irregularidades, *ipsis litteris*:

0027 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através de levantamento Conta Mercadorias.

0021 – 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. Irregularidade esta detectada através de Levantamento Financeiro.

Em decorrência destes fatos, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 158, I e 160, I c/c os artigos 646, *caput* e parágrafo único e 643, § 4º, II, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 197.171,22 (cento e noventa e sete mil, cento e setenta e um reais e vinte e dois centavos), sendo R\$ 98.585,61 (noventa e oito mil, quinhentos e oitenta e cinco reais e sessenta e um centavos) de ICMS e R\$ 98.585,61 (noventa e oito mil, quinhentos e oitenta e cinco reais e sessenta e um centavos) a título de multas por infração, com fulcro no artigo 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 4 a 48.

Cientificada da autuação em 30 de outubro de 2017, a autuada, por intermédio de sua advogada, apresentou, em 24 de novembro de 2017, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por intermédio da qual alega, em síntese, que:



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 5

- a) A autuada atua no ramo de comércio varejista de materiais de construção, estando as mercadorias por ela comercializadas sujeitas ao regime de substituição tributária, por força do Decreto nº 33.809/2013;
- b) Em novembro de 2013, o contribuinte, em atenção ao que estabelece o Decreto nº 33.809/2013, realizou levantamento do estoque existente, declarou e confessou os débitos não constituídos e quitou todo o imposto devido por meio de parcelamento administrativo.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Lindemberg Roberto de Lima, que decidiu pela improcedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. CONTRIBUINTE RECOLHE ICMS NA FORMA DO SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA DE FISCALIZAÇÃO INADEQUADA. INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. IMPROCEDÊNCIA DA DENÚNCIA. PREJUÍZO BRUTO NA CONTA MERCADORIAS COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTADAS. SUCUMBÊNCIA.

1. A legislação estadual autoriza a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto estadual, quando for detectada diferença tributável no procedimento de Conta Mercadorias, na hipótese do sujeito passivo não possuir escrita contábil regular. A despeito disso, a técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é adequada para contribuinte que recolha o ICMS na forma do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto não encontra sintonia com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06, a qual promove um arbitramento indireto da receita bruta para fins de exclusão do regime, tornando incompatível legislação estadual que promova arbitramento de 30%, sem que haja a exclusão do regime simplificado ou a comprovação da ultrapassagem do sublimite da receita bruta.

2. A comprovação de déficit financeiro, em virtude de a soma dos desembolsos no exercício superior à receita do estabelecimento, faz eclodir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, nos termos do parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB. In casu, houve sucumbência total do crédito tributário em função da existência de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e/ou não tributadas, apurado em levantamento da Conta Mercadorias superior ao montante da omissão de saídas do Levantamento Financeiro.

AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 6

Em observância ao que estabelece o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de sua decisão a esta instância *ad quem*.

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 10 de novembro de 2020, o sujeito passivo não mais se manifestou nos autos.

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

Eis o breve relato.

VOTO

A matéria em apreciação versa sobre as seguintes denúncias: **a)** omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias; e **b)** omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Levantamento Financeiro, formalizadas contra a empresa CÁSSIO DE ARRUDA CÂMARA - EPP, já previamente qualificada nos autos.

Passemos à análise individualizada das acusações.

0027 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS

A Conta Mercadorias – Lucro Presumido é uma técnica fiscal que se aplica aos casos em que o contribuinte não possui contabilidade regular, circunstância em que se arbitra o lucro de 30% (trinta por cento) sobre o Custo das Mercadorias Vendidas - CMV. Caso o valor das vendas seja inferior ao CMV acrescido deste percentual de lucro, a legislação tributária estadual autoriza a fiscalização a lançar mão da presunção de que houve saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, nos termos do que dispõem os artigos 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96; 643, § 4º, II e 646 do RICMS/PB.

Na sentença recorrida, o nobre julgador fiscal reconheceu a improcedência da acusação, considerando a técnica inapropriada para contribuintes optantes pelo regime diferenciado instituído pela Lei Complementar nº 123/06, sendo esta a situação da autuada, conforme atesta o extrato da consulta ao Sistema ATF da SEFAZ/PB abaixo reproduzido:

Início	Término	Razão social	Situação cadastral	Natureza jurídica	Tipo de estabelecimento	Tipo de unidade	Regime de apuração	Município
--------	---------	--------------	--------------------	-------------------	-------------------------	-----------------	--------------------	-----------



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 7

15/04/1998	01/07/2007	CASSIO DE ARRUDA CAMARA	ATIVO	EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	NORMAL	CAMPINA GRANDE
01/07/2007	04/07/2017	CASSIO DE ARRUDA CAMARA	ATIVO	EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	CAMPINA GRANDE
04/07/2017	---	CASSIO DE ARRUDA CAMARA - EPP	ATIVO	EMPRESÁRIO (INDIVIDUAL)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	CAMPINA GRANDE

A fundamentação apresentada na sentença proferida pela instância prima para declarar a improcedência da autuação se alinha à jurisprudência recente do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba.

De início, não podemos perder de vista que a LC nº 123/06, em seu artigo 34, não deixa dúvidas acerca da aplicação das presunções de omissão de receitas para contribuintes do Simples Nacional.

Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.

Pois bem. A Lei Complementar nº 123/06, em seu artigo 13, § 1º, “f”, determina que, nas operações ou prestações desacobertadas de documento fiscal (omissão de receitas), seja aplicada a legislação tributária atribuída às demais pessoas jurídicas. A clareza do texto normativo não exige do hermenauta maiores esforços interpretativos. Senão vejamos:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...) de Fevereiro de 1832

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

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



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 8

O comando insculpido no dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas quanto à necessidade de deslocamento da sistemática de apuração do ICMS para o regime geral quando o contribuinte, enquadrado como Simples Nacional, realiza quaisquer das condutas descritas no inciso XIII do § 1º do artigo 13, da Lei Complementar nº 123/2006.

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

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

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

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

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

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

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

Posto de outra forma - e já adentrando no caso concreto -, para que se possa validar o procedimento fiscal que resultou na identificação de omissão de receitas, faz-se



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 9

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. Também convém salientarmos que, além de hierarquicamente superior àquele, esta última dispõe sobre matéria de conteúdo especial.

Destarte, sob qualquer critério 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.

(...)



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 10

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

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

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

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

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

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

(...)

§ 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.)



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 11

Partindo do princípio de que as normas não devem conter 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 contribuintes que não detenham escrita contábil, o que não implica dizer que o contribuinte, enquanto enquadrado na sistemática da LC nº 123/06, esteja “blindado”. A fiscalização tem o poder-dever de verificar a regularidade das operações do contribuinte, utilizando-se, para tanto, dos demais recursos de que dispõe para cumprir o seu mister.

Diante de todo o exposto e em observância à jurisprudência desta corte, confirmo o entendimento exarado pelo julgador monocrático e declaro improcedente o crédito tributário lançado a título de omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias.

0021 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 12

A acusação ora em comento originou-se a partir da técnica de fiscalização denominada LEVANTAMENTO FINANCEIRO, cujo mecanismo de aferição proporciona analisar se houve equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos e o total das receitas auferidas no mesmo exercício, repercutindo em omissão de vendas sempre que as despesas superarem as receitas. Nessa hipótese, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção *juris tantum* de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, arrimado no parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB:

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

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

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

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

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

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

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

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

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

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 13

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

Destarte, considerando haver o contribuinte infringido a legislação tributária no exercício de 2014 (*vide* demonstrativo às fls. 11), além de exigir o ICMS correspondente, o auditor fiscal que subscreve a peça acusatória propôs, como medida punitiva, a aplicação da multa insculpida no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria ou de prestação serviço, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive, a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração;

Importante destacarmos que a autuada, em sua impugnação, afirma que os produtos por ela comercializados se enquadram na sistemática da substituição tributária, com imposto retido na origem.

Após minuciosa análise, o julgador fiscal afastou a exigência fiscal por haver identificado que, no levantamento da Conta Mercadorias do exercício de 2014 (fls. 12), fora identificada a existência de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e não tributadas no montante de R\$ 515.058,12 (quinhentos e quinze mil, cinquenta e oito reais e doze centavos), ou seja, em valor superior à diferença tributável apurada no Levantamento Financeiro do mesmo exercício.

Em situações desta natureza, com o objetivo de corrigir possíveis superavaliações dos créditos tributários identificados nos Levantamentos Financeiros, de fato, deve-se proceder aos reparos necessários, expurgando, do montante tributável do exercício, a correspondente parcela do prejuízo bruto da Conta Mercadorias referente aos produtos com substituição tributária, isentos e não tributados.

Esta conduta vem sendo observada pelas instâncias administrativas de julgamento da Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba como forma de se evitar o *bis in*



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 14

idem. Como exemplo, vejamos a decisão proferida por meio do Acórdão nº 481/2017 da relatoria do Cons.º João Lincoln Diniz Borges, cuja ementa reproduzimos a seguir:

OMISSÃO DE VENDAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. PROVAS DOCUMENTAIS DA EXSTÊNCIA DE SALDOS BANCÁRIOS E DE DUPLICATAS A PAGAR. AJUSTES REALIZADOS. EXPURGO DE OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTA E/OU NÃO TRIBUTADA. FALTA DE REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Diferença tributável apurada por meio do Levantamento Financeiro caracteriza a presunção legal de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido. In casu, a apresentação de provas documentais acerca da existência de saldos bancários e de duplicatas a pagar, não consideradas no procedimento inicial, além da constatação de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária e/ou não tributadas apurado em levantamento da Conta Mercadorias, fizeram derrocar a exigência fiscal apoiada na presunção esculpida no ordenamento tributário.

Isto posto, na instância prima, foi feito o cálculo para apuração da diferença tributável, tendo sido constatada a seguinte situação:

EXERCÍCIO - 2014	
DIFERENÇA TRIBUTÁVEL ORIGINAL APURADA NO LEVANTAMENTO FINANCEIRO	R\$ 28.615,41
(-) PREJUÍZO BRUTO COM MERC. SUJEITAS À SUBST. TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTÁVEIS	R\$ 515.058,12
(=) DIFERENÇA TRIBUTÁVEL APURADA	R\$ 0,00

Sem mais a acrescentar, ratifico os termos da decisão recorrida.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu desprovidimento, para manter incólume a decisão singular que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.00002164/2017-65, lavrado em 31 de agosto de 2017 contra a empresa CÁSSIO DE ARRUDA CÂMARA - EPP, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO 0450/2022
Página 15

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 25 de agosto de 2022.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator

