



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

PROCESSO Nº0916232015-7

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente:EGÍDIO SEBASTIÃO DE FIGUEIREDO-ME

Recorrida:GERÊNCIA EXEC.DE JULGAMENTO DE PROC.FISCAIS-GEJUP.

Repartição Preparadora:UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ-CAJAZEIRAS.

Autuante:RANIERE ANTONIO DE FIGUEIREDO TEXEIRA

Relatora:CONSª.DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES

DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. SIMPLES NACIONAL. REFORMADA, DE OFÍCIO, A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO 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, 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.

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

A C O R D A M os membros da Segunda Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, no mérito, pelo seu *desprovemento*, para reformar, de ofício, a decisão de primeiro grau, e julgar *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000983/2015-06, lavrado em 26/6/2015, contra a empresa EGÍDIO SEBASTIÃO DE FIGUEIREDO ME, inscrição estadual nº 16.005.233-5, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes da presente acusação.
P.R.E.

Segunda Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 12 de setembro de 2019.

DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES
Conselheira Relatora

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA e PETRONIO RODRIGUES LIMA.

FRANCISO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor Jurídico

#C

RELATÓRIO

No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000983/2015-06, lavrado em 26/6/2015, contra a empresa EGÍDIO SEBASTIÃO DE FIGUEIREDO ME, inscrição estadual nº 16.005.233-5, relativamente a fatos geradores ocorridos em 2014 e 2015, consta a seguinte denúncia:

- 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.

Nota Explicativa:

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.

Foram dados como infringidos: os arts. 158, I e 160, I c/fulcro art. 646 e parágrafo único, e art. 643, §4º, II; todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, com proposição das penalidades previstas no art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, e apurado um crédito tributário de R\$ 20.706,90 (vinte mil, setecentos e seis reais e noventa centavos), sendo, R\$ 10.353,45 (dez mil, trezentos e cinquenta e três reais e quarenta e cinco centavos), de ICMS, e R\$ 10.353,45 (dez mil, trezentos e cinquenta e três reais e quarenta e cinco centavos), de multa por infração.

Cientificada, da ação fiscal, por via postal, em 13/7/2015 AR (fl. 182), a autuada apresentou reclamação, em 27/7/2015 (fls. 184-189), na qual alega em sua defesa no dia 25 de Dezembro de 2014 a empresa sofreu um incêndio e que, conforme laudo dos bombeiros, anexo à defesa, houve perda total de todo estoque da empresa, desta forma requer a anulação do auto de infração, pois não teria como honrá-lo, tendo em vista esse ser seu único meio de sobrevivência.

Sem informação de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos (fl. 190), e enviados para a Gerência de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para à julgadora fiscal, Rosely Torres de Arruda, que decidiu pela *procedência* do feito fiscal (fls.194-197), cuja ementa transcrevemos abaixo:

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. INFRAÇÃO MANTIDA.

Caracterizada a omissão de saídas tributáveis, sem o recolhimento do imposto, conforme presunção legal, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. In casu, o contribuinte não ofereceu provas capazes de ilidir o lançamento fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificada da decisão de primeira instância, por via postal, em 17/10/2018 - AR (fl. 200), a recorrente apresentou recurso voluntário em 16/11/2018, onde expôs os seguintes pontos (fls. 203-213):

- a) Inicialmente faz um breve relato sobre a atuação da empresa desde o início da sua constituição e alega que tudo que conseguiu juntar em 46 anos de atividades foi consumido pelo fogo;
- b) Reforça que se tudo foi destruído pelo fogo, como poderia em 31 de dezembro de 2014 ter estoque de mercadoria se o sinistro aconteceu em 25/12/2014, seria impossível;
- c) Por fim, anexa novamente o laudo emitido pelo Corpo de Bombeiros e requer a improcedência da autuação.

Remetidos a este Colegiado, os autos foram distribuídos, na forma regimental, a esta Relatoria, onde passo a proceder sua análise e julgamento.

Este é o relatório.

VOTO

A *quaestio juris* versa sobre a denúncia de omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias nos exercícios de 2014 e 2015, formalizada contra a empresa EGÍDIO SEBASTIÃO DE FIGUEIREDO - ME., conduta esta que, nos termos da legislação de regência, fez surgir a presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente.

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 lucro, a legislação tributária estadual autoriza a fiscalização a lançar mão da presunção de que houve saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

Esta conduta conduz à presunção de que o contribuinte realizou saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente, nos termos do que dispõem os artigos 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96; 643, § 4º, II e 646 do RICMS/PB, *in verbis*:

Lei nº 6.379/96:

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

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

Produtos Fabricados ou Vendidos, conforme o caso.

RICMS/PB:

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

(...)

§ 3º No exame da escrita fiscal de contribuinte que não esteja obrigado ao regime de tributação com base no lucro real e tenha optado por outro sistema de apuração de lucro, nos termos da legislação do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com a escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês.

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório:

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

II - o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular.

(...)

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a

ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

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

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

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

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

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

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

a) aos que deixarem de emitir nota fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais;

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

Pois bem, 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 esta relatoria.

Isto posto, 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 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)

O contribuinte optante pelo Simples Nacional, como já demonstrado, possui características e regimento 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 CONTRIBUINTES 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 autorizativas 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 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. 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 julho de 2007.

Por tudo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, no mérito, pelo seu *desprovemento*, para reformar, de ofício, a decisão de primeiro grau, e julgar *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09. 00000983/2015-06, lavrado em 26/6/2015, contra a empresa EGÍDIO SEBASTIÃO DE FIGUEIREDO ME, inscrição estadual nº 16.005.233-5, eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes da presente acusação.

Segunda Câmara, Sala de Sessões, Presidente Gildemar Pereira de Macedo, em 12 de setembro de 2019..

DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES
Conselheira Relatora