

PROCESSO Nº 1879532017-2

ACÓRDÃO Nº 0177/2022

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: JOSINALDO SEVERINO RODRIGUES

2ª Recorrente: JOSINALDO SEVERINO RODRIGUES

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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

Autuante: VILMA CRISTINA MORAIS BORGES

Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA INAPLICÁVEL. ACUSAÇÃO NÃO EVIDENCIADA. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. AJUSTES NOS VALORES. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. ALTERADA DECISÃO MONOCRÁTICA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS DE OFÍCIO DESPROVIDO E 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. Infração improcedente.*

- *Constatado que os desembolsos foram superiores às disponibilidades auferidas, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção juris tantum, arrimada no artigo 646, parágrafo único, do RICMS/PB, que prevê a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. . “In casu”, foram necessários ajustes no levantamento original, pelo afastamento das despesas que foram arbitradas sem amparo documental, e excluído parcela do prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas ou não tributadas, repercutindo na redução do crédito tributário inicialmente apurado.*

- *Caracterizada a omissão de receitas de vendas, o contribuinte optante pelo Simples Nacional se sujeita à aplicação da alíquota de 17% (dezessete por cento) em observância à regra imposta pelo art. 13, § 1º, XIII, “f”, da LC nº 123/2006.*

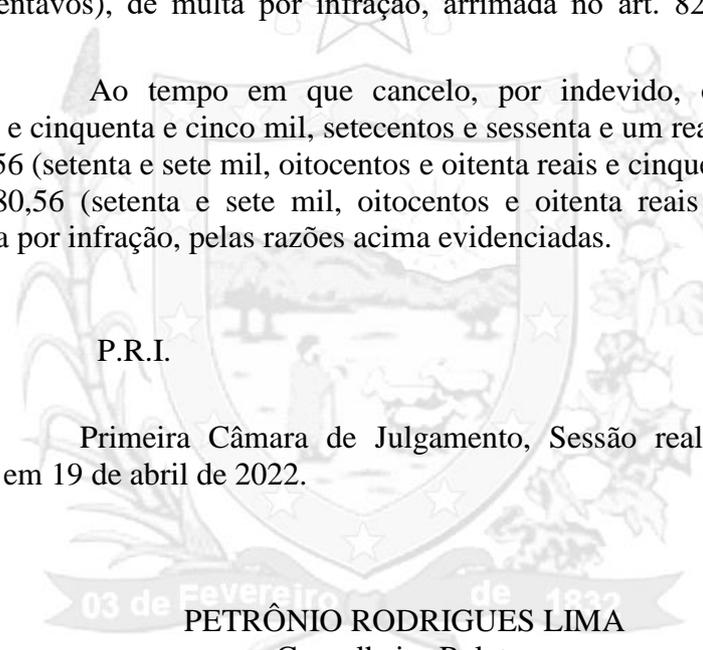
Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento dos recursos de ofício, por regular, voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento* do primeiro, e parcial provimento do segundo, alterando, quanto aos valores, a sentença exarada na instância monocrática, e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003215/2017-76, lavrado em 28/12/2017, contra a empresa JOSINALDO SEVERINO RODRIGUES, inscrita no CCICMS/PB sob o nº 16.031.791-6, declarando como devido o crédito tributário no valor de R\$ **45.653,24** (quarenta e cinco mil, seiscentos e cinquenta e três reais e vinte e quatro centavos), sendo R\$ **22.826,62** (vinte e dois mil, oitocentos e vinte e seis reais e sessenta e dois centavos), de ICMS, por infringência ao art. 158, I, art. 160, I, c/ fulcro no art. 646, Parágrafo Único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ **22.826,62** (vinte e dois mil, oitocentos e vinte e seis reais e sessenta e dois centavos), de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 155.761,12 (cento e cinquenta e cinco mil, setecentos e sessenta e um reais e doze centavos), sendo R\$ 77.880,56 (setenta e sete mil, oitocentos e oitenta reais e cinquenta e seis centavos) de ICMS e 77.880,56 (setenta e sete mil, oitocentos e oitenta reais e cinquenta e seis centavos) de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 19 de abril de 2022.



PETRÔNIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, LEONARDO DO EGITO PESSOA, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES E THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor

PROCESSO N° 1879532017-2

RECURSOS DE OFÍCIO, VOLUNTÁRIO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

1ª Recorrida: JOSINALDO SEVERINO RODRIGUES

2ª Recorrente: JOSINALDO SEVERINO RODRIGUES

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS -
GEJUP

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

Autuante: VILMA CRISTINA MORAIS BORGES

Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA INAPLICÁVEL. ACUSAÇÃO NÃO EVIDENCIADA. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. AJUSTES NOS VALORES. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. ALTERADA DECISÃO MONOCRÁTICA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS DE OFÍCIO DESPROVIDO E 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. Infração improcedente.*

- *Constatado que os desembolsos foram superiores às disponibilidades auferidas, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção juris tantum, arrimada no artigo 646, parágrafo único, do RICMS/PB, que prevê a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. . “In casu”, foram necessários ajustes no levantamento original, pelo afastamento das despesas que foram arbitradas sem amparo documental, e excluído parcela do prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas ou não tributadas, repercutindo na redução do crédito tributário inicialmente apurado.*

- *Caracterizada a omissão de receitas de vendas, o contribuinte optante pelo Simples Nacional se sujeita à aplicação da alíquota de 17% (dezesete por cento) em observância à regra imposta pelo art. 13, § 1º, XIII, “f”, da LC nº 123/2006.*

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte os *recursos de ofício e voluntário*, interpostos nos termos dos artigos 80 e 77, respectivamente, da Lei nº 10.094/2013, contra decisão monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003215/2017-76, lavrado em 28 de dezembro de 2017, em desfavor da empresa, JOSINALDO SEVERINO RODRIGUES, inscrição estadual nº 16.031.791-6, no qual constam as seguintes acusações, *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 do 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, os representantes fazendários lançaram um crédito tributário na quantia total de R\$ 201.414,36, sendo R\$ 100.707,18 de ICMS, por infringência ao art. 643, §4º, II, art. 158, I c/c 160, I c/fulcro no art. 646 e seu parágrafo único, todos do RICMS/PB, e R\$ 100.707,18 de multa por infração, com fulcro no art. 82, V, “a”, e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Termos de Início e Encerramento de Fiscalização, Demonstrativos fiscais e provas documentais instruem o processo às fls. 6 a 24.

Cientificada da ação fiscal de forma pessoal em 29/12/2017, fl. 3, a atuada apresentou reclamação tempestiva, protocolada em 29/1/2018, fls. 25 a 29, trazendo, em breve síntese, os seguintes pontos em sua defesa:

- teria ocorrido a extinção dos créditos tributários lançados para o período de janeiro a dezembro de 2012;
- Não houve clareza quanto ao fato que originou a infração, sendo indicada na generalidade, não tendo incorrido em ilícito;
- requer a improcedência do auto de infração em epígrafe e provar o alegado por todos os meios de provas admitidos e com apresentação de novos documentos que se fizerem necessários.

Com informação de não haver antecedentes fiscais, fl. 31, os autos foram conclusos e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para a julgadora fiscal Rosely Tavares de Arruda, que

decidiu pela *procedência parcial* do feito fiscal, fls. 34 a 45, com recurso de ofício, condenando o contribuinte ao crédito tributário de R\$ 122.805,38, sendo R\$ 61.402,69 de ICMS, e R\$ 61.402,69 de multa por infração, proferindo a seguinte ementa:

PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS. EMPRESA DO SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA INADEQUADA. INFRAÇÃO AFASTADA. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. AJUSTES NECESSÁRIOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE.

O Auto de Infração em epígrafe encontra-se apto a produzir seus efeitos, não havendo incorreções capazes de provocar a sua nulidade por vício formal, em que todos os elementos necessários estão presentes para a elucidação da controvérsia, podendo se proceder ao julgamento sem a necessidade de realização de diligências para produção de provas ou esclarecimento de qualquer matéria posta neste juízo. Levantamento da Conta Mercadorias. Técnica inadequada para as empresas enquadradas no Simples Nacional. Entendimento majoritário do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba.

As diferenças apuradas no Levantamento Financeiro caracterizaram a omissão de saídas tributáveis, sem o recolhimento do imposto, conforme presunção legal, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. *In casu*, ajustes no levantamento fiscal quanto a dedução do prejuízo bruto com mercadorias não tributáveis ou sujeitas a substituição tributária apontado no Levantamento da Conta Mercadorias levaram a derrocada de parte dos créditos tributários lançados na inicial.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificada da decisão de primeira instância por meio de DTe em 15/12/2020, fl. 48, a empresa autuada apresentou recurso voluntário, recebido na Repartição Preparadora em 14/1/2021, conforme consulta no Sistema ATF desta Secretaria, em que traz, em suma, os seguintes argumentos em sua defesa:

- que nos Levantamentos Financeiros dos exercícios de 2012 e 2014, a fiscalização teria utilizado receita a menor e despesas a maior, inclusive despesas sem lastro probatório e permissivo legal, ao livre arbítrio do fiscal, a exemplo de salários, pró-labore, INSS, e outras despesas, que devem ser expurgadas;

- a fiscalização não teria utilizado empréstimos realizados em 2012, bem como os saldos iniciais das contas correntes dos dois exercícios denunciados;

- que o saldo final da conta Bancos do exercício de 2011, inicial de 2012, seria de R\$ 5.220,15, e para 2014, teria um saldo inicial de R\$ 3.447,56;

- que em 2012 teria contraído um empréstimo perante a Caixa Econômica Federal no valor de R\$ 50.914,55, e outro de R\$ 49.999,99, colacionando extratos bancários, e demonstrativos contratuais;

- que era optante pelo Simples Nacional durante o período fiscalizado, fato que não poderia ter sido desconsiderado para efeito da aplicação da alíquota, com fulcro no art. 39, §2º, da LC nº 123/06, que deveria ter aplicado a alíquota máxima prevista pelo Anexo I, da LC nº 123/06, que era de 3,95%, e não 17%;

- ao final, requer a improcedência ou nulidade da peça acusatória, pela falha técnica, ou sua parcialidade, ou ainda a redução do crédito tributário afastando o excesso de alíquota aplicado.

Remetidos os autos a este Colegiado, foram estes distribuídos a esta relatoria para análise e julgamento.

Este é o relatório.

VOTO

Em exame, o recurso de ofício contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003215/2017-76, lavrado em 15/7/2017, contra a empresa JOSINALDO SEVERINO RODRIGUES, qualificada nos autos, com exigência do crédito tributário anteriormente relatado.

Impõe-se ressaltar que o lançamento de ofício em questão está de acordo com as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, visto que este observa as especificações previstas na legislação de regência (art. 142 do CTN), inclusive no que concerne aos elementos necessários à perfeita identificação da pessoa do infrator e a natureza da infração. Portanto, sob o aspecto formal, revela-se regular o lançamento de ofício em tela.

1ª ACUSAÇÃO: OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS – EXERCÍCIO DE 2013.

Para esta acusação, a primeira instância decidiu pela sua improcedência, por inexistir obrigatoriedade de aferição de lucro mínimo de 30% para empresas regidas pela Lei Complementar nº 123/06, ou seja, as optantes pelo regime do SIMPLES NACIONAL, acompanhando o entendimento deste egrégio Conselho de Recursos Fiscais.

Pois bem. É de bom alvitre tecer algumas considerações sobre a técnica de fiscalização denominada de Contra Mercadorias - Lucro Presumido, que foi utilizada no caso em questão, no período em que o contribuinte era optante do SIMPLES NACIONAL.

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 devido, nos termos do que dispõem os artigos 3º, §§ 8º e 9º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB, supracitado, e art. 643, § 4º, II do RICMS/PB, *verbis*:

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 mantenha escrituração contábil regular devidamente registrada na Junta Comercial, será exigido o livro Caixa, devidamente autenticado pela repartição fiscal do domicílio do contribuinte,

com a escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês.

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

(...)

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.

Vislumbro que o contribuinte autuado era optante pelo regime simplificado de recolhimento do imposto, o SIMPLES NACIONAL, no período auditado (exercício de 2013), conforme consulta do histórico das alterações cadastrais, no Dossiê do contribuinte, disposto no Sistema ATF desta Secretaria.

Com efeito, esta Corte tem decidido pela inaplicabilidade da técnica de auditoria da Conta Mercadorias – Lucro Presumido aos contribuintes optantes pelo SIMPLES NACIONAL, em razão da utilização de margem de lucro presumido, que se evidencia incompatível e em total dissonância com que estabelece a Lei Complementar nº 123/2006, que atribui aos optantes por este regime simplificado de tributação, características e regramento próprios, não se exigindo qualquer arbitramento de margem de lucro.

Vejamos alguns Acórdãos sobre o tema:

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

Portanto, conforme reiteradas decisões desta Corte acerca da matéria, para o período em que o contribuinte se encontrava sob a égide deste regime simplificado de tributação fica prejudicado o crédito tributário apurado pelo levantamento da Conta Mercadorias do exercício de 2013, em razão do comprometimento de sua certeza e liquidez.

Ressalto que, o que discuti 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 para detectar omissões de vendas.

Destarte, com esses esclarecimentos, deve ser mantida a decisão da instância preliminar, que improcedeu a acusação em tela, pela inaplicabilidade da técnica de fiscalização adotada para o contribuinte que se encontrava submetida à legislação do Simples Nacional, consoante as reiteradas decisões proferidas por esta egrégia Corte da justiça fiscal.

Destarte, deve o crédito tributário ser constituído em conformidade com a condenação sentenciada pela instância preliminar.

2ª ACUSAÇÃO - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO. EXERCÍCIOS DE 2012 E 2014.

Pois bem. É cediço que o Levantamento Financeiro constitui uma técnica de auditoria, prevista no art. 643, I, do RICMS, que permite ao auditor fiscal concluir sobre o equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos efetuados e as receitas auferidas pelo contribuinte. Caso se constate que os desembolsos foram superiores às disponibilidades, a legislação tributária autoriza o Fisco a se valer da presunção “*juris tantum*”, arrimada no parágrafo único do art. 646 do RICMS, infracitado, de que teria ocorrido omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

Vejam os teor do artigo 646 do RICMS/PB, que vigorava à época dos fatos geradores:

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

recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

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

Portanto, demonstra-se a base legal da técnica de auditoria aplicada, e, conforme a exegese do dispositivo normativo supracitado, a presunção de omissão de vendas detectada nos exercícios de 2012 e 2014, demonstrativos às fls. 12 e 16, ressalva ao contribuinte as provas da improcedência da presunção, havendo, portanto, a inversão do ônus da prova, já que o contribuinte é detentor dos livros e documentos inerentes a sua empresa.

Evidencia-se nos autos que o trabalho de auditoria desenvolvido pela fiscal autuante, foi executado sobre os documentos e livros fiscais que lhe foram entregues pelo contribuinte, conforme Termo de Início de Fiscalização (fls. 6), bem como sobre os dados deste, constantes da base de dados do Sistema ATF (declarações e notas fiscais eletrônicas), documentos e arquivos estes dotados de validade jurídica e que serviram de base para a produção dos demonstrativos do Levantamento Financeiro dos exercícios de 2012 a 2014.

O contribuinte em seu recurso voluntário reconhece que a fiscalização utilizou sua escrita fiscal para a realização do Levantamento Financeiro, mas contestou valores de receitas e despesas, que passo a analisar.

Primeiramente, alega que a fiscalização teria alocado despesas sem lastro probatório, a exemplo de salários, pró-labore, INSS e outras despesas.

Como frisado acima, os valores das receitas e despesas tiveram como base as declarações do contribuinte e da base de dados do Sistema ATF, conforme documentos que instruem o Processo, e que verifico que se harmonizam com as declarações dos PGDAS e da Ficha Financeira do contribuinte, como os pagamentos de tributos federais, estaduais, e aquisições de mercadorias.

Contudo, os dados inerentes aos pagamentos de salários, férias e rescisões, assim como as demais despesas trabalhistas (INSS e FGTS), carecem de provas documentais, o que impossibilita o contribuinte exercer seu direito a ampla defesa e ao contraditório, devendo estas serem expurgadas dos Levantamentos Financeiros apresentados, bem como a rubrica “Outras Despesas Não Registradas no Livro de Entradas”, da mesma forma por falta de material probatório. Tais valores alocados se mostram constantes em todos os meses, entendendo-se terem sido arbitrados pela fiscalização, o que não é permitido no procedimento fiscal em questão, pois, do contrário estaríamos lançando um crédito tributário ilíquido e incerto.

Este egrégio Conselho de Recursos Fiscais já se pronunciou sobre o assunto em outras oportunidades, a exemplo do Acórdão nº 442/2020. Vejamos:

OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE. ARBITRAMENTO DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE PERMISSIVO LEGAL. REFORMADA A DECISÃO

RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.
RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Diferença apurada em Levantamento Financeiro enseja a ocorrência de omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção relativa contida na legislação de regência. “In casu”, foram necessários ajustes no levantamento original, pelo afastamento das despesas que foram arbitradas sem amparo documental. (g. n.)

Acórdão nº 442/2020

Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA

Outro ponto abordado pela recorrente se relaciona com empréstimos bancários contraídos no exercício de 2012, que não foram alocados no Levantamento Financeiro inicial, além de ter faltado os saldos iniciais em Bancos c/corrente, de cada exercício.

Quanto aos empréstimos bancários alegados, demonstram-se nos autos suas comprovações, diante de Demonstrativos de Evolução Contratual da Instituição Bancária, e os respectivos créditos na conta corrente do sujeito passivo, verificado nos extratos bancários apresentados pela Recorrente, nos valores de R\$ 50.914,55, em 18/4/2012, e R\$ 49.999,99, em 19/4/2012, fls. 68 a 73.

Sendo tais empréstimos bancários comprovados, devem estes serem considerados no campo das receitas. Neste caso, deve-se levar em consideração também os pagamentos destes empréstimos realizados nos respectivos exercícios auditados, que não foram chamados a atenção pela recorrente. Conforme os dados contratuais, o pagamento do primeiro empréstimo foi em 36 parcelas de R\$ 1.981,60, e o segundo em 40 parcelas de R\$ 1.547,22, devendo, por óbvio, considerar os pagamentos proporcionais para o exercício de 2012, após os respectivos créditos (abril/2012), ou seja, de maio a dezembro de 2012 (8 meses), que totaliza R\$ 28.230,56.

Quanto aos saldos iniciais da conta Bancos (conta corrente), demonstrados nos extratos para os exercícios auditados de 2012 e 2014, não podem ser considerados nos Levantamentos ora em questão, sem que tivéssemos, da mesma forma, os saldos finais da mesma conta, nos respectivos exercícios.

Conforme os dispositivos normativos que regem a matéria, supracitados, o contribuinte procurou trazer provas documentais que pudessem ilidir a presunção de omissão de vendas, que é relativa. Contudo, as provas têm que ser completas, de forma justa, não trazendo apenas os extratos dos saldos iniciais de Bancos, que só traria benefício em seu favor, mas também os saldos finais dos mesmos exercícios, para que pudesse ser aplicada a justiça fiscal. Portanto, em função da apresentação incompleta das provas ora em evidência, rejeito seu pedido para consideração apenas dos saldos bancários iniciais de cada exercício denunciado (2012 e 2014).

A Recorrente alega ainda, por ser optante do SIMPLES NACIONAL, que teria direito a aplicação da alíquota de 3,95% consoante art. 39, §2º da Lei Complementar nº 123/2013, e não 17%.

Primeiramente, para que fosse dado tratamento fiscal diferenciado previsto na Lei Complementar nº 123/2006, não é possível seu acolhimento, pois a acusação se refere à omissão de receitas pretéritas, e, para estes casos, o artigo 13, § 1º, “f”, da LC nº 123/06 determina seja utilizada a legislação tributária aplicável às demais pessoas jurídicas. Senão vejamos:

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

(...)

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

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

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

O comando normativo 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 supracitado dispositivo.

Portanto, a aplicação da citada norma não alcança a forma de recolhimento pelo Simples Nacional, em detrimento à pretensão da recorrente. Ao contrário, remete a incidência do ICMS decorrente das omissões, à legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, que não deve ser excluída em função da opção do pagamento mensal do imposto pelo Simples Nacional.

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

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

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

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

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

Destarte, indefiro o pedido para aplicação da alíquota de 3,75%, inerente ao contribuinte do Simples Nacional, tendo em vista que o caso em questão não se aplica os termos do art. 39, §2º, da LC nº 123/06.

Diante das correções acima consideradas, devem os Levantamentos Financeiros dos exercícios denunciados se apresentarem em conformidade com os demonstrativos resumo abaixo:

EXERCÍCIO 2012			
RECEITAS	VALOR	DESPESAS	VALOR
Vendas de mercadorias (- devoluções)	640.214,94	Compras de mercadorias (- devoluções)	642.632,02
(-) duplicatas a receber próx. Exercício	-	(-)duplicatas a pagar prox. Exerc.	-
Sub-total	640.214,94	Sub-total	642.632,02
Empréstimos bancários comprovado	50.914,55	Compras NFs não lançadas	116.616,48
Empréstimos bancários comprovado	49.999,99	Desp. C/ impostos (ICMS, ISS, Federal, etc)	42.614,10
outras receitas	-	Desp. Salários, férias, rescisões	-
Saldo inicial de Caixa	1.108,23	Encargos trabalhistas (INSS, FGTS, V. Transp.)	-
		Pró-labore, retiradas e honorários	-
		Pagamentos de empréstimos bancários	28.230,56
		Saldo final de Caixa	2.798,80
TOTAL DAS RECEITAS	742.237,71	TOTAL DAS DESPESAS	832.891,96
(-) Total das despesas (se menor)	-	(-) Total das receitas (se menor)	742.237,71
(=) Disponibilidades	-	(=) Omissão de Vendas	90.654,25
Diferença Tributária apurada	90.654,25		
ICMS DEVIDO (17%)	15.411,22		
MULTA (100%)	15.411,22		
TOTAL DEVIDO	30.822,45		

EXERCÍCIO 2014			
RECEITAS	VALOR	DESPESAS	VALOR
Vendas de mercadorias (- devoluções)	735.121,00	Compras de mercadorias (- devoluções)	641.523,78
(-) duplicatas a receber próx. Exercício	-	(-)duplicatas a pagar prox. Exerc.	-
Sub-total	735.121,00	Sub-total	641.523,78
		outras compras (NFs não registradas)	54.362,99
Empréstimos bancários comprovado	-	Compras P/ ATIVO E USO/CONSUMO (Liv. Ent)	60.900,00
Empréstimos bancários comprovado	-	Desp. C/ impostos (ICMS, ISS, Federal, etc)	51.448,59
outras receitas	-	Desp. Salários, férias, rescisões	-
Saldo inicial de Caixa	2.709,00	Encargos trabalhistas (INSS, FGTS, V. Transp.)	-
		Pró-labore, retiradas e honorários	-
		outras despesas não reg. no livro de entradas	-
		Saldo final de Caixa	5.308,00

TOTAL DAS RECEITAS	737.830,00	TOTAL DAS DESPESAS	813.543,36
(-) Total das despesas (se menor)	-	(-) Total das receitas (se menor)	737.830,00
(=) Disponibilidades	-	(=) Omissão de Vendas	75.713,36
Diferença Tributária apurada	75.713,36		
ICMS DEVIDO (17%)	12.871,27		
MULTA (100%)	12.871,27		
TOTAL DEVIDO	25.742,54		

Quanto à análise do recurso de ofício, o julgador monocrático realizou uma correção de ofício, quanto ao crédito tributário apurado no Levantamento financeiro do Exercício de 2014. Ao analisar a Conta Mercadorias do mesmo exercício auditado, fl. 11, foi observado a identificação de Prejuízo Bruto com mercadorias com substituição tributária, isentas ou não tributadas, no valor de R\$ 32.093,37, sendo tal valor excluído da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, seguindo a jurisprudência deste Conselho de Recursos Fiscais.

Pois bem. Em situações desta natureza, com o objetivo de corrigir possíveis superavaliações dos créditos tributários identificados nos Levantamentos Financeiros, deve-se proceder aos ajustes necessários, expurgando, do montante tributável, as correspondentes parcelas 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 desta Secretaria, pois a inclusão deste prejuízo, suportado pelo contribuinte, nas omissões de saídas deve ser evitada, já que se referem a mercadorias que já sofreram tributação, ou mesmo isentas ou não tributadas, a exemplo das decisões proferidas por meio dos Acórdãos nº 481/2017 e nº 514/2020, de relatorias, respectivamente, dos nobres Conselheiros João Lincoln Diniz Borges e Sidney Watson Fagundes da Silva, cujas ementas reproduzimos a seguir:

Acórdão 481/2017

OMISSÃO DE VENDAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. PROVAS DOCUMENTAIS DA EXISTÊNCIA 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.

Acórdão 514/2020

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – – CONTA MERCADORIAS – INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA PARA CONTRIBUINTES DO SIMPLES NACIONAL – IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO – LEVANTAMENTO FINANCEIRO – EXCLUSÃO DO MONTANTE RELATIVO AO PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS APURADAS POR MEIO DA CONTA MERCADORIAS - INFRAÇÃO NÃO CONFIGURADA – INTERDIÇÃO – SUSPENSÃO MOMENTÂNEA DO AUTO DE INFRAÇÃO – AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL - REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE – RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO

- Impossibilidade de suspensão dos prazos processuais em decorrência de interdição do sujeito passivo ante a ausência de previsão legal.

- 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 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, as provas anexadas aos autos atestam que o contribuinte suportou prejuízo bruto, no exercício de 2014, em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas ou não tributadas, ensejando a correção do Levantamento Financeiro. Após a consolidação dos dados, ficou constatada a inexistência de diferença tributável, situação que fez sucumbir o crédito tributário originalmente lançado.

É de bom alvitre ressaltar que, apesar de a Conta Mercadorias – Lucro presumido - não ser uma técnica que deva ser aplicada para contribuintes optantes pelo SIMPLES NACIONAL, para identificação de omissão de vendas, conforme jurisprudência desta Corte, em razão do adicional do lucro presumido de 30%, não previsto na legislação deste regime simplificado de tributação, anteriormente já comentado, não impede a verificação do prejuízo bruto em mercadorias sujeitas a substituição tributária ou não tributadas, pois, nesta análise não há qualquer agregação de valor, como se pode verificar no

demonstrativo à fl. 11, sendo, portanto legítima a sua exclusão da diferença tributável apurada no Levantamento Financeiro.

Neste caso, para o exercício de 2014, deve o resultado do Levantamento Financeiro ser apresentado da seguinte forma:

EXERCÍCIO DE 2014	
Diferença Tributária apurada	75.713,36
Prejuízo bruto c/ Merc. ST/ isentas/ não trib.	32.093,37
Diferença tributável excluindo prej. Bruto	43.619,99
ICMS DEVIDO (17%)	7.415,40
MULTA (100%)	7.415,40
TOTAL DEVIDO	14.830,80

Diante das considerações supra, deve o crédito tributário ser constituído em conformidade com o quadro resumo abaixo:

INFRAÇÃO	PERÍODO		ICMS (17%)	MULTA (100%)	TOTAL
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/2012	31/12/2012	15.411,22	15.411,22	30.822,45
	01/01/2014	31/12/2014	7.415,40	7.415,40	14.830,80
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS	01/01/2013	31/12/2013	-	-	-
CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO			22.826,62	22.826,62	45.653,24

Por todo exposto,

VOTO pelo recebimento dos recursos de ofício, por regular, voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento* do primeiro, e parcial provimento do segundo, alterando, quanto aos valores, a sentença exarada na instância monocrática, e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003215/2017-76, lavrado em 28/12/2017, contra a empresa JOSINALDO SEVERINO RODRIGUES, inscrita no CCICMS/PB sob o nº 16.031.791-6, declarando como devido o crédito tributário no valor de R\$ **45.653,24** (quarenta e cinco mil, seiscentos e cinquenta e três reais e vinte e quatro centavos), sendo R\$ **22.826,62** (vinte e dois mil, oitocentos e vinte e seis reais e sessenta e dois centavos), de ICMS, por infringência ao art. 158, I, art. 160, I, c/ fulcro no art. 646, Parágrafo Único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ **22.826,62** (vinte e dois mil, oitocentos e vinte e seis reais e sessenta e dois centavos), de multa por infração, arribada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 155.761,12 (cento e cinquenta e cinco mil, setecentos e sessenta e um reais e doze centavos), sendo R\$ 77.880,56 (setenta e sete mil, oitocentos e oitenta reais e cinquenta e seis centavos) de ICMS e 77.880,56 (setenta e sete mil, oitocentos e oitenta reais e cinquenta e seis centavos) de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

Primeira Câmara de Julgamento. Sessão realizada por meio de videoconferência, em 19 de abril de 2022.

PETRONIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Relator

