



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

**Processo nº 154.002.2012-6**

**Recurso HIE/CRF Nº 817/2014**

**Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROC. FISCAIS - GEJUP**

**Recorrida: ANA CARLA RODRIGUES DE AZEVEDO**

**Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE**

**Autuante: PAULO CESAR COQUEIRO DE CARVALHO**

**Relator: CONS. PETRÔNIO RODRIGUES LIMA**

**OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO. INFRAÇÕES CARACTERIZADAS EM PARTE. REDUÇÃO DE MULTA. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI MAIS BENÉFICA. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

Diferenças tributáveis apuradas por meio da Conta Mercadorias e provenientes das declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores aos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e débito, em períodos distintos, caracterizaram a presunção legal “*juris tantum*” de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido. No presente caso, o contribuinte trouxe aos autos provas documentais que elidiram parte das acusações insertas na inicial.

Redução das multas por força da Lei nº 10.008/13, em obediência ao Princípio da Retroatividade Benéfica.

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

A C O R D A M os membros da **2ª Câmara** de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovidimento*, alterando a sentença prolatada na instância singular quanto aos valores, e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003461/2012-13, lavrado em 26 de dezembro de 2012, contra a empresa ANA CARLA RODRIGUES DE AZEVEDO (CCICMS: 16.157.624-9), declarando devido o crédito tributário, no montante de R\$ 2.932,12 (dois mil, novecentos e trinta e dois reais e doze centavos), sendo os valores de ICMS de R\$ 1.466,06 (um mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e seis centavos), por infringência aos artigos 158, I, e 160, I, c/ fulcro no art. 643, §4º, II, e art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96 do RICMS/PB, e da multa por infração de R\$ 1.466,06 (um mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e seis centavos), com fulcro no art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelado, por indevido, o montante de R\$ 407.283,19 (quatrocentos e sete mil,

duzentos e oitenta e três reais e dezenove centavos), sendo R\$ 135.286,61 (cento e trinta e cinco mil, duzentos e oitenta e seis reais e sessenta e um centavos), de ICMS, e R\$ 271.996,58 (duzentos e setenta e um mil, novecentos e noventa e seis reais e cinquenta e oito centavos), a título de multa por infração, pelos fundamentos acima expostos.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

**Segunda Câmara**, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de março de 2017.

Petrônio Rodrigues Lima  
Cons. Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros da 2ª Câmara, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA e DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

Assessora Jurídica

---

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso hierárquico, interposto nos termos do art. 80 da Lei nº 10.094/13, contra decisão proferida em primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003461/2012-13, lavrado em 26 de dezembro de 2012 contra a empresa ANA CARLA RODRIGUES DE AZEVEDO (CCICMS: 16.157.624-9), que tem como atividade principal o “Comércio Varejista de Doces, Balas, Bombons e Semellantes” (CNAE 4721-1/04), em razão das seguintes irregularidades, identificadas nos exercícios de 2008 a 2011, conforme a descrição dos fatos, abaixo transcritos:

1- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte optante do Simples Nacional omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do levantamento Conta Mercadorias. (*exercícios de 2010 e 2011*)

Nota Explicativa:

Omissão de vendas de mercadorias tributáveis.

2- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte optante do Simples Nacional omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do levantamento Conta Mercadorias. (*exercício de 2008*).

Nota Explicativa:

Alíquota de 1,25%, conforme I.N. nº 015/2012 – GSER.

3- OMISSÃO DE VENDAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte optante do Simples Nacional omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido por ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito. (*exercício de 2009*)

Nota explicativa:

Omissão de vendas de mercadorias (cartão de crédito).

Pelo fato, foram enquadradas as infrações nos artigos 158, I, e 160, I, c/ fulcro no art. 643, §4º, II, c/c o art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96, com fulcro nos artigos 9º e 10 da Resolução CGSN nº 030/2008, e/ou arts 82 e 84 da Res. CGSN nº 094/2011, sendo proposta aplicação de multa por infração com arrimo no art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96, e art. 16, II, da Res. CGSN nº 030/2008 e/ou art. 87,II, da Res. CGSN nº 094/2011, perfazendo um crédito tributário no valor de R\$ 410.215,31, sendo R\$ 136.752,67, de ICMS, e R\$ 273.462,64, de multa por infração.

Cientificada da acusação por meio de Aviso de Recebimento nº RM 44827502 2 BR, recepcionado em 3/1/2013, fl. 7, a autuada apresentou peça impugnatória, protocolada em 4/2/2013, trazendo, em suma, os seguintes pontos em sua defesa:

- que o faturamento anual em 2008 foi de R\$ 90.692,48, englobando mercadorias tributadas e não tributadas, resultando em um lucro bruto superior ao que estabelece a legislação do ICMS;

- em 2010 e 2011 não teria havido a separação entre as mercadorias tributadas e não tributadas;
- em relação à operação cartão de crédito, houve um faturamento de R\$ 100.275,00 no mês de dezembro/2009, não considerado pela fiscalização;
- nos exercícios de 2010 e 2011, a maior parte das notas fiscais consideradas não lançadas, referem-se a aquisições de bens destinados a ativo imobilizado;
- ao final, requer a insubsistência do lançamento e arquivamento da peça acusatória.

Em contestação, fls. 113 e 114, atesta, em relação ao levantamento da Conta Mercadorias de 2010 e 2011, que o contribuinte utilizou o código CFOP das saídas de mercadorias equivocadamente como sendo de substituição tributária, e verificando que houve as declarações corretas ao Simples Nacional, não houve repercussão tributária, solicita a exclusão do crédito tributário exigido em relação aos exercícios de 2010 e 2011. Quanto ao crédito tributário referente à operação cartão de crédito, aduz que, apesar de não ter registrado movimento em relação ao mês de dezembro/2009 na GIM do contribuinte, este tinha declarado ao Simples Nacional e recolhido o imposto devido, solicitando a procedência parcial do feito fiscal.

Com informações de não haver antecedentes fiscais, fl. 154, foram os autos conclusos e remetidos à instância prima, e distribuídos à Julgadora Fiscal Gilvia Dantas Macedo, esta decidiu pela procedência parcial da autuação, fls. 157 a 165, de acordo com a sua ementa que abaixo transcrevo:

**OMISSÃO DE VENDAS - OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO – CONTA MERCADORIAS – CABIMENTO – CORREÇÕES PROCEDIDAS PELO PRÓPRIO AUTOR DO FEITO – CONSEQUENCIA – JULGAMENTO PARCIAL – CORRIGENDA DO VALOR DA MULTA APLICADA PARA ADEQUAR À LEGISLAÇÃO VIGENTE – CONSEQUENCIA – PROCEDENCIA PARCIAL DA ACUSAÇÃO.**

A lei específica que cuida da penalidade atribuída ao caso em comento sofreu alteração, cuja circunstancia resultou em redução do quantum a ser exigido do contribuinte. Tem-se assim que a infração cometida pelo autuado fica amparada pelos dispositivos contidos na nova lei, tendo em vista que, à luz do art. 106 do Código Tributário Nacional, a lei retroage para beneficiar o réu.

**AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.**

Em sua decisão, a julgadora fiscal condenou o contribuinte ao crédito tributário de R\$ 2.974,82, sendo R\$ 1.466,06 de ICMS, e R\$ 1.508,76, de multa por infração.

**Cientificada da decisão a quo por meio de Aviso de Recebimento, recepcionado em 25/8/2014, fl. 171, a autuada não se manifestou na fase recursal, no prazo regulamentar.**

Remetidos os autos a esta Corte Julgadora, estes foram distribuídos a esta relatoria, na forma regimental, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

## VOTO

O objeto do recurso hierárquico a ser discutido por esta relatoria diz respeito à motivação da decisão da autoridade julgadora singular para proceder parcialmente o lançamento de ofício, porquanto entendeu pela exclusão da denúncia decorrente do Levantamento das Contas Mercadorias dos exercícios de 2010 e 2011, e de parte do crédito tributário relativo à operação cartão de crédito/débito, observada no exercício de 2009, além da correção das multas aplicadas, em razão da vigência de lei nova mais benéfica ao contribuinte.

Antes da análise do mérito da contenda, determinante se apresenta a verificação dos aspectos de natureza formal do auto infracional.

Vislumbro que o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator, a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, na autuação, conforme se aduz dos artigos, abaixo transcritos, da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, DOE de 28.09.13:

**Art. 15.** As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

**Parágrafo único.** Sem prejuízo do disposto no “caput”, não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.

**Art. 16.** Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.

**Art. 17.** Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;

V - ao local, à data e à hora da lavratura;

VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento.

Assim, reiteramos que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis à matéria objeto dessa lide, e ainda, oportunizou-se ao reclamante todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo.

Pois bem, é cediço que as ocorrências das infrações por omissão de saídas de mercadorias tributáveis se verificam por presunção legal *juris tantum*, nos termos do art. 646, do RICMS/PB. O ônus probante se inverte para a empresa, ressalvando o direito do sujeito passivo de produzir provas que se contraponham às acusações, já que este é o detentor dos livros e documentos inerentes a sua empresa, podendo produzir provas capazes de ilidir a acusação imposta pelo Fisco. Vejamos:

**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.*)

Observa-se que no presente caso o sujeito passivo trouxe à baila provas documentais em seu favor,

que serviram de alicerce para a análise e decisão da instância *a quo*, objeto do recurso hierárquico ora em questão.

A primeira e segunda acusações, apuradas nos exercícios de 2008, 2010 e 2011, foram detectadas por meio das Contas Mercadorias dos respectivos exercícios, fls. 10, 16 e 18, cuja técnica fiscal se aplica no caso em que o contribuinte não apresenta uma contabilidade regular, circunstância em que se arbitra o lucro de 30% (trinta por cento) sobre o custo das mercadorias vendidas. Caso o valor das vendas seja inferior ao CMV acrescido deste lucro, a legislação autoriza a presunção de que houve saídas sem pagamento do imposto, conforme determina o Regulamento, nos seus artigos 643, § 4º, II, c/c artigos 158, I, e 160, I, *in verbis*:

**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:

(...)

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. (*destaque nosso*)

**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;

Em sede de impugnação, alega o contribuinte que nos Levantamentos das Contas Mercadorias referentes aos exercícios de 2010 e 2011 teriam sido consideradas as saídas de mercadorias

englobando as tributadas e não tributadas. Diante das provas documentais apresentadas pela defesa, fls. 31 a 111, foi confirmado pela fiscalização a identificação de equívoco no CFOP, que foi atribuído às vendas com tributação normal o código inerente a mercadorias sob regime da substituição tributária, confirmando-se com as declarações prestadas ao Simples Nacional.

Assim, foram refeitos os Levantamentos das Contas Mercadorias dos exercícios de 2010 e 2011 com as corretas alocações dos valores das saídas com tributação normal, fls. 119 e 122, não havendo mais repercussão tributária, de forma que corroboro a decisão da instância prima, que excluiu as denúncias referentes a estes exercícios.

Em relação à acusação de omissão de vendas identificada no exercício de 2008, concordo também com a decisão preliminar, de que não há o que se expurgar do levantamento realizado, contudo, foi equivocada a aplicação da alíquota de 1,25%, inerente ao Simples Nacional, quando deveria ter sido aplicada a alíquota de 17%, atribuída às demais pessoas jurídicas, conforme dispõe o artigo 13, § 1º, XIII, da Lei Complementar nº 123/2006, não podendo mais a diferença ser recuperada pela Fazenda Pública, em função do alcance da decadência tributária, nos termos do art. 173, I, do CTN.

No tocante à terceira acusação de omissão de vendas identificada no exercício de 2009, por meio da operação cartão de crédito/débito, é cediço que na execução das auditorias decorrentes deste tipo de procedimento fiscal, o Fisco compara as vendas declaradas à Receita Estadual pelos contribuintes, com as informações prestadas pelas administradoras de cartões, identificando divergências que indicam, presumivelmente, que houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis, ressaltando ao contribuinte provar a improcedência da presunção. Entendimento emergente do artigo 646 do RICMS, supracitado.

Vislumbra-se que a denúncia teve por base o detalhamento da consolidação ECF/TEF x GIM, juntada à fl. 15, e que o contribuinte se encontrava sob o regime de recolhimento do ICMS pelo SIMPLES NACIONAL. Analisando os extratos de apuração do Simples Nacional, juntado pela autuada em sede de impugnação, foi verificado que no período de apuração de dezembro/2009, fls. 37 e 38, havia declaração de saídas (Receita Bruta), no valor de R\$ 100.275,80, havendo ausência do valor declarado na GIM do contribuinte. Fato que não podia deixar de ser considerado no exame da fiscalização, para confronto com as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, pois houve declaração ao Fisco, cujo valor foi processado pelo Programa Gerador de Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS), e o imposto correspondente recolhido.

E assim procedeu o autor da inicial, que ao se deparar com a prova documental apresentada pelo contribuinte, analisou e acatou os argumentos de defesa, conforme pronunciamento na sua peça contestatória, fl. 114,

Diante de tal consideração, acolho a decisão da julgadora singular que excluiu a denúncia em relação ao período de dezembro/2009, pois o valor declarado, R\$ 100.275,80, foi superior a informação prestada pela administradora de cartões de crédito/débito, que foi de R\$ 50.453,04, não havendo repercussão tributária, mantendo-se o crédito tributário referente à acusação de omissão de vendas apurada por meio da operação cartão de crédito/débito, apenas referente ao período de abril/2009, cuja diferença tributável foi de R\$ 8.121,51, que corresponde ao ICMS de R\$ 1.380,66.

Por fim, quanto à penalidade proposta, comungo com a decisão da instância prima, que reduziu as multas por infração para 100%, em relação a primeira e terceira acusações, considerando as alterações advindas da Lei nº 10.008/13, particularmente do art. 82, da Lei nº 6.379/96, com efeitos a partir de 1º/9/2013, e corrijo nesta oportunidade a sanção proposta em relação ao exercício de 2008 (conta mercadorias), de 150% para 100%, pois esta deve ser regida pelas normas atinentes às demais pessoas jurídicas, e não pelo Simples Nacional, pela razão acima já evidenciada. Tal correção beneficiando o sujeito passivo, tem por fundamento o princípio da retroatividade da lei mais

benigna, consoante o art. 106, II, "c", do CTN<sup>[1]</sup>.

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

INFRAÇÃO	PERÍODO	ICMS	MULTA	CRED. TRIBUTÁRIO
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERC. TRIB.-CONTA MERCADORIAS	2008	85,40	85,40	170,80
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERC. TRIB.-CONTA MERCADORIAS	2010	-	-	-
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERC. TRIB.-CONTA MERCADORIAS	2011	-	-	-
OMISSÃO DE VENDAS - OPER. CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO	2009	1.380,66	1.380,66	2.761,32
<b>TOTAL</b>		<b>1.466,06</b>	<b>1.466,06</b>	<b>2.932,12</b>

Por todo exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, alterando a sentença prolatada na instância singular quanto aos valores, e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003461/2012-13, lavrado em 26 de dezembro de 2012, contra a empresa ANA CARLA RODRIGUES DE AZEVEDO

(CCICMS: 16.157.624-9), declarando devido o crédito tributário, no montante de R\$ 2.932,12 (dois mil, novecentos e trinta e dois reais e doze centavos), sendo os valores de ICMS de R\$ 1.466,06 (um mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e seis centavos), por infringência aos artigos 158, I, e 160, I, c/ fulcro no art. 643, §4º, II, e art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96 do RICMS/PB, e da multa por infração de R\$ 1.466,06 (um mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e seis centavos), com fulcro no art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelado, por indevido, o montante de R\$ 407.283,19 (quatrocentos e sete mil, duzentos e oitenta e três reais e dezenove centavos), sendo R\$ 135.286,61 (cento e trinta e cinco mil, duzentos e oitenta e seis reais e sessenta e um centavos), de ICMS, e R\$ 271.996,58 (duzentos e setenta e um mil, novecentos e noventa e seis reais e cinquenta e oito centavos), a título de multa por infração, pelos fundamentos acima expostos.

Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de março de 2017.

**PETRONIO RODRIGUES LIMA**  
**Conselheiro Relator**