



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

Processo nº 123.010.2009-6

Recurso HIE/CRF Nº 160/2015

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG PROC FISCAIS - GEJUP

Recorrida: MARCIA CRISTIANE BEZERRA DOS SANTOS

Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA

Autuante: NEUMA OLIVEIRA RIOS

Relatora: DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO

CRÉDITO INDEVIDO (SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. CRÉDITO INDEVIDO (CRÉDITO MAIOR QUE O PERMITIDO). ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO DE SOMA). OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO, CONTA MERCADORIAS E LEVANTAMENTO FINANCEIRO. TERMO DE INFRAÇÃO CONTINUADA. DECADÊNCIA PARCIAL. SIMPLES NACIONAL. AJUSTES. REDUÇÃO DA MULTA. PAGAMENTO. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

O aproveitamento de créditos fiscais deve observar os requisitos previstos na legislação em vigor. Deixar de registrar as entradas da empresa nos livros fiscais próprios é prenúncio de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

Apurada a falta de recolhimento do ICMS, em decorrência de erros de soma verificados na apuração mensal do imposto.

As diferenças apuradas no Levantamento Financeiro ensejam a ocorrência de omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção relativa contida na legislação de regência, não elidida pelo sujeito passivo.

Sendo apurada omissão de receitas para os optantes do Simples Nacional, deve-se observar a legislação de regência das demais pessoas jurídicas no tocante às alíquotas e penalidades aplicadas.

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 da relatora, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter a sentença monocrática que julgou *parcialmente procedente*, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001807/2009-43, lavrado em 3/12/2009, e Termo de Infração Complementar, lavrado em 24/2/2011, contra a empresa MARCIA CRISTIANE BEZERRA DOS SANTOS, inscrição estadual nº 16.123.496-8, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 17.683,94 (dezessete mil, seiscentos e oitenta e três reais e noventa e quatro centavos), sendo

R\$ 9.234,32 (nove mil, duzentos e trinta e quatro reais e trinta e dois centavos), de ICMS por infringência ao art. 74 c/c art. 75, §1º, art. 60 c/c art. 54, art. 55 e art 106; art. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646, e art. 643, §4º, II; todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 8.449,62 (oito mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e sessenta e dois centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, III, V, “a”, “f” e “h” da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, cancelo o valor de R\$ 149.401,72 (cento e quarenta e nove mil, quatrocentos e um reais e setenta e dois centavos), sendo R\$ 46.984,04 (quarenta e seis mil, novecentos e oitenta e quatro reais e quatro centavos), de ICMS, e R\$ 102.417,68 (cento e dois mil, quatrocentos e dezessete reais e sessenta e oito centavos), de multa por infração.

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 31 de julho de 2017.

Domênica Coutinho de Souza Furtado
Consª. Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros da 2ª Câmara, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA e DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA.

Assessor Jurídico

#

RELATÓRIO

No Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001807/2009-43, lavrado em

3/12/2009, contra a empresa MARCIA CRISTIANE BEZERRA DOS SANTOS, inscrição estadual nº 16.123.496-8, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 1º/1/2004 e 31/10/2009, constam as seguintes denúncias:

CRÉDITO INDEVIDO (Serviços de Comunicação) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte creditou-se do ICMS destacado em documento(s) fiscal(is), relativo(s) ao recebimento de serviços de comunicação utilizado no estabelecimento, sem que haja previsão para o seu aproveitamento, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

USOU INDEVIDAMENTE CRÉDITOS DE ICMS DAS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.

CRÉDITO INDEVIDO (Crédito Maior que o Permitido) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte creditou-se do ICMS destacado em documento(s) fiscal(is), em valor maior que o permitido, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

CRÉDITO INDEVIDO DECORRENTE DE LANÇAMENTO A MAIOR DO QUE O PERMITIDO CONF. NF 35722 – 09/01/2004.

ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (erro de soma) >> Reconstituindo a Conta gráfica do ICMS, constataram-se erros de soma que resultaram na falta de recolhimento do imposto estadual.

FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO (ESCRITA FISCAL) >> Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

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.

- 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 detectada através de Levantamento Financeiro.

Nota Explicativa:

LEVANTAMENTO FINANCEIRO

- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO >>
O contribuinte optante do Simples Nacional omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, tendo em vista a constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas.

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 detectada através de levantamento da Conta Mercadorias.

Nota Explicativa:

CONTA MERCADORIAS – SIMPLES-NACIONAL

Foram dados como infringidos o art. 72, §1º, IV; art. 74 c/c art. 75, §1º, art. 60 c/c art. 54, art. 55 e art 106; art. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646, e art. 643, §4º, II; todos do RICMS/PB; art. 9º e 10 da Res. CGSN nº 30 de 07/02/08, com proposição das penalidades previstas no art. 82, III, V, “a”, “f” e “h” da Lei nº 6.379/96 e art. 16, II, da Res. CGSN nº 030, de 7/2/08, sendo apurado um crédito tributário no valor de R\$ 92.454,39, sendo R\$ 31.341,27 de ICMS e R\$ 61.113,12, de multa por infração.

Cientificado da ação fiscal, por edital, publicado no D.O.E., em 9/6/2010 (fl. 211), a autuada apresentou reclamação, em 13/7/2010 (fls. 213-232).

- Em sua defesa, argui a caducidade do direito da Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, referente às exigências apuradas na Conta Mercadorias do exercício de 2004 e na acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição referente ao período de 2/2004 a

9/2004.

- Requer, nos termos do art. 397 do CPC, o direito de rebater as demais parcelas referente à acusação de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição.

- Insurge-se contra a acusação de crédito indevido (crédito maior que o permitido), afirmando que os créditos utilizados no Livro de Apuração do ICMS encontram-se acobertados em documentos, cujas cópias estão anexadas ao processo, aditando que o valor referente ao exercício de 2004 foi alcançado pela decadência.

- No tocante à diferença apurada na reconstituição da Conta Corrente do ICMS, diz que a fiscalização incorreu em equívoco ao transcrever os valores do saldo credor do ICMS referente ao início do exercício de 2004 e ao estornar os créditos referentes aos serviços de comunicação.

- Prosseguindo, aponta a ocorrência de *bis in idem* nos valores apurados nas acusações de erro na Conta Gráfica do ICMS e crédito indevido (serviços de comunicação).

- Em referência às demais acusações, a reclamante declara que discorda da autuação, mas que, devido ao grande número de documentos a serem manuseados, invoca o art. 397 do CPC e 721 do RICMS, para contestar posteriormente as referidas acusações.

- Por fim, requer a total improcedência do Auto de Infração.

Por sua vez, a autuante opôs contestação, conforme *fls. 326-328*.

Sem informação de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos, (*fl. 334*), e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde a julgadora fiscal, Maria das Graças D. Oliveira Lima, fez retornar o processo para a Repartição Fiscal para que fosse corrigida a alíquota aplicada (*fl. 336*).

Cumprida a medida saneadora, com a consequente lavratura de Termo de Infração Continuada (*fl. 337*), a autuada foi devidamente cientificada do lançamento complementar, por via postal, em 2/3/2011, conforme AR (*fl. 342*), tendo a autuada apresentado nova defesa, em 11/4/2011 (*fls. 344-350*), que foi contestada pela autuante, conforme *fls. 355-356*.

Retornando à GEJUP, foi expedida nova medida saneadora para inserir a ciência do contribuinte no ATF (fl. 351).

Novamente, aportando na GEJUP, o processo foi distribuído para a julgadora, Gílvia Dantas de Macedo, que expediu diligência para que fossem analisados documentos anexados aos autos (fl. 354).

Cumprida a diligência, com a confecção de novos demonstrativos (fls. 358-360), os autos foram enviados à GEJUP, onde a julgadora Gílvia Dantas de Macedo, decidiu pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do feito fiscal (fls. 363-375), com fixação do crédito tributário em 17.683,94, sendo 8.449,62 de ICMS e R\$ 9.234,32 de multa por infração, com indicativo de recurso hierárquico, nos termos do art. 721, §1º do RICMS/PB.

Cientificado da decisão de Primeira Instância por via postal, com AR datado de 6/4/2014 (fl.378), a autuada não apresentou recurso voluntário.

Remetidos, os autos, a este Colegiado, foram, a mim, distribuídos.

Este é o relatório.

VOTO

Em exame, o recurso hierárquico contra decisão de primeira instância que

julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001807/2009-43, lavrado em 3/12/2009, contra a empresa em epígrafe, com exigência do crédito tributário anteriormente relatado.

Decadência

Como se sabe, o Código Tributário Nacional - CTN estabelece, como regra geral, que a Fazenda Pública poderá constituir o crédito tributário, pelo lançamento, em até 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tal dispositivo encontra-se inserido no artigo 173, I, da norma geral tributária, que abaixo transcrevemos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Por outro lado, a espécie tributária do ICMS se caracteriza por este ser atrelado ao lançamento por homologação, tratando-se de tributo em que a legislação comete ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa.

Assim, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo, sem qualquer interferência da autoridade administrativa, apura, informa e paga a parcela correspondente à obrigação tributária, que posteriormente será aferida pelo Fisco.

Dessa forma, o lançamento por homologação se materializa quando esta atividade é confirmada, pelo sujeito ativo, de forma expressa (por ato formal), ou tácita, por decurso do prazo legal, conforme estipulado no art. 150, §4º, do CTN, abaixo transcrito:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se

homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Seguindo a linha do CTN, a legislação estadual da Paraíba, considerando que, com a entrega da declaração, o Fisco detém todas as informações do contribuinte de forma a proceder a homologação, estabeleceu, através da Lei nº 10.094/2013, que veio a introduzir modificações no Processo Administrativo Tributário, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, para os contribuintes que tivessem realizado a entrega da declaração ou recolhido a menor o imposto declarado, conforme prevê o art. 22, § 3º, que abaixo reproduzimos:

Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

§ 1º A decadência deve ser reconhecida e declarada de ofício.

§ 2º Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.

§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador. (g.n.).

Logo, havendo a antecipação do pagamento ou a entrega da declaração pelo contribuinte, o Fisco disporá de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para lançar de ofício qualquer diferença apurada.

Passado este prazo, sem qualquer providência por parte da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, perecendo o direito do Fisco de constituir o crédito tributário, exceto se for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, as acusações de falta de lançamento de nota fiscal de aquisição e de omissão de saídas apurada na Conta Mercadorias, tratando-se de denúncias em que foi apurada omissão de receitas, nada há o que homologar, portanto, o prazo decadencial deve ser verificado sob a égide do art. 173, I, do CTN. Assim, considerando que o sujeito passivo foi cientificado do auto de infração, em 14/6/2010, 5 (cinco) dias após a publicação do edital no D.O.E., estariam

alcançados pela decadência todos os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2004, pois esta viria a ocorrer em 1º de janeiro de 2010, ou seja; 5 (anos), contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, na forma do art.173, do CTN, supracitado.

Por outro lado, estaria extinto o crédito tributário apurado até 31 de maio de 2005, referente às acusações de crédito indevido (serviços de comunicação), crédito indevido (crédito maior que o permitido). Neste caso, tratando-se de caso de imposto recolhido a menor, em que houve a entrega da declaração, conta-se o prazo decadencial conforme o art. 22, § 3º, da Lei nº 10.094/2013. Assim, estariam alcançados pela decadência os fatos geradores ocorridos até 31 de maio de 2005.

Pagamento

Antes de adentrarmos o mérito das questões cabe ressaltar que o contribuinte reconheceu as infrações cometidas e efetuou o recolhimento integral dos valores fixados na instância singular, tornando extinto o crédito tributário pelo pagamento, na forma do art. 156, I, do CTN.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

Prosseguimos na análise do mérito, com finalidade de referendar a legalidade dos valores fixados na primeira instância.

Crédito Indevido

(Serviços de Comunicação)

Nesta denúncia o contribuinte foi autuado pela fiscalização por ter aproveitado créditos oriundos de aquisição de serviços de comunicação, nos períodos de 1/2005, 2/2005, 3/2005, 4/2005, 6/2005, 7/2005, 10/2005 e 12/2005, contrariando art. 72, §1º, IV, abaixo transcrito:

Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

(...)

§ 1º Na utilização dos créditos de que trata esta Seção, observar-se-á o seguinte (Lei nº 7.334/03):

(...)

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

- a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;*
- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e*
- c) a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses.*

Observe-se que os valores apurados nos períodos 1/2005, 2/2005, 3/2005 e 4/2005 foram alcançados pela decadência, não sendo mais passíveis de constituição pelo Fisco.

No presente caso, a fiscalização efetuou o lançamento dos valores dos créditos estornados, diretamente, no auto de infração, quando o correto seria observar a repercussão financeira, em cada período, procedendo à reconstituição da Conta Gráfica do ICMS.

Neste sentido, a reconstituição da Conta Gráfica do ICMS (*fl. 60*), apenas apresentou repercussão financeira nos meses de junho e agosto de 2005, cujos valores foram objeto de lançamento na acusação de erro na Conta Gráfica (erro de soma), à qual nos reportaremos adiante.

Portanto, diante da inexistência de repercussão financeira e considerando, ainda, a decadência dos valores apurados nos meses de 1/2005, 2/2005, 3/2005 e 4/2005, fica inviabilizada a exigência de qualquer diferença tributária referente à utilização indevida desses créditos fiscais.

Assim, considero correto o entendimento da julgadora singular, de afastar a acusação, em face de inexistência de repercussão financeira, tornando sem efeito a denúncia fiscal.

Crédito Indevido

(Crédito Maior que o Permitido)

Trata-se de denúncia de utilização indevida de crédito fiscal, nos períodos de 1/2004, 1/2006, 3/2006, 4/2006, 5/2006, 6/2006 e 7/2006, conforme demonstrativo (*fls. 14, e 94*), onde o contribuinte

se creditou de valores superiores aos destacados nos documentos fiscais, em desacordo com o artigo 74 c/c 75 § 1º, do RICMS/PB, abaixo transcritos:

Art. 74. Quando o imposto destacado no documento fiscal for maior do que o exigível na forma da lei, o seu aproveitamento como crédito terá por limite o valor correto, observadas as normas concernentes à base de cálculo e alíquota aplicável.

Art. 75. Salvo disposição expressa em contrário, não será admitida a dedução do imposto não destacado na nota fiscal ou calculado em desacordo com as normas da legislação vigente.

§ 1º Na hipótese do imposto destacado a menor, o contribuinte poderá creditar-se, apenas, do valor destacado na primeira via da nota fiscal emitida pelo vendedor ou prestador de serviço, observado o disposto no parágrafo seguinte.

Em primeira instância, foi excluído o valor relativo a janeiro de 2004, em razão da decadência, sendo acatados aqueles recalculados pela fiscalização, para o exercício de 2006 (fl. 359), onde foram considerados os créditos fiscais relativos ao ICMS Garantido, Fretes e ICMS – Compras de Mercadorias no Exercício, à exceção do correspondente ao período de 7/2006, onde a fiscalização apurou um valor a recolher superior ao do auto de infração, que não pode mais ser recuperado em razão da decadência.

Sem reparos a fazer aos procedimentos efetuados, considero corretos os valores referendados pela instância singular, que foram integralmente recolhidos pela autuada.

Erro na Conta Gráfica do ICMS

(erro de soma)

Nesta acusação o contribuinte incorreu em erro de soma na apuração do ICMS nos períodos 6/2005 e 8/2005, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual, conforme reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, no exercício referido (fl. 60). Assim, foi autuado pela fiscalização por agir em desacordo com os arts. 60 e 106 do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:

Art. 60. Os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal, apurarão no último dia de cada mês:

III - no Registro de Apuração do ICMS, após os lançamentos correspondentes às operações de entradas e saídas de mercadorias e dos serviços tomados e prestados durante o mês:

a) o valor do débito do imposto, relativamente às operações de saída e aos serviços prestados; b) o valor de outros débitos;

c) o valor dos estornos de créditos;

d) o valor total do débito do imposto;

e) o valor do crédito do imposto, relativamente às operações de entradas e aos serviços tomados;

f) o valor de outros créditos;

g) o valor dos estornos de débitos;

h) o valor total do crédito do imposto;

i) o valor do saldo devedor, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "d" e o valor referido na alínea "h";

j) o valor das deduções previstas pela legislação; l) o valor do imposto a recolher;

m) o valor do saldo credor a transportar para o período seguinte, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "h" e o valor referido na alínea "d".

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

II - até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

a) estabelecimentos comerciais, inclusive distribuidores de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

O procedimento fiscal foi inteiramente mantido na instância singular, que não acatou as alegações da defesa, de que houve equívoco da fiscalização no transporte do saldo credor do exercício de 2004 a ser transportado para 2005.

Neste sentido, ficou comprovado como verdadeiro o saldo credor anterior, do exercício de 2005, no valor de R\$ 3.374,02, conforme consta no Livro de Apuração (fl. 68).

Ratifico, portanto, os valores fixados pela instância monocrática, que foram recolhidos pelo contribuinte, extinguindo o crédito tributário.

Falta de Lançamento de Nota Fiscal de Aquisição nos Livros Próprios

Nesta denúncia, a fiscalização autuou o contribuinte por Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição, por este ter deixado de registrar, no livro Registro de Entradas, as notas fiscais, referentes aos períodos 2/2004, 3/2004, 5/2004, 6/2004, 9/2004, 5/2006, 11/2006, e 11/2007, conforme demonstrativos (*fls. 15, 95 e 129*).

Ressalte-se que foi efetuado um lançamento complementar, relativo ao período de 11/2007, no valor de R\$ 115,15 (*fl. 337*), em razão de aplicação de alíquota incorreta.

Com efeito, ao deixar de efetuar o registro das notas fiscais, referentes às aquisições do estabelecimento, presume-se que o contribuinte omitiu receitas pretéritas, caracterizando saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, impondo ao infrator o ônus da prova negativa da presunção, conforme tipificado no art. 646 do RICMS-PB, *verbis*:

*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**, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.” (g.n.)*

Com efeito, o fato gerador do ICMS se dá de forma indireta, onde a falta do registro de notas fiscais relativas às entradas de mercadorias denota pagamentos realizados com recursos fora do Caixa escritural da empresa, presumindo-se que sejam advindos de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de nota fiscal, contrariando os artigos 158, I e 160, I do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:

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;

Note-se que, tratando-se de presunção relativa, cabe ao contribuinte o ônus de provar a não realização do fato gerador presumido.

Em primeira instância, a julgadora monocrática afastou lançamento relativo ao exercício de 2004, alcançados pela decadência, mantendo subsistente o restante dos valores apurados.

Assim, sem que o contribuinte tenha apresentado qualquer elemento que pudesse elidir o feito fiscal, mantenho a decisão da instância singular, impondo-se a presunção legal prevista no art. 646, do RICMS/PB, ressaltando o pagamento do valor subsistente pelo contribuinte, tornando extinto o crédito tributário.

CONTA MERCADORIAS

Trata-se de Levantamento da Conta Mercadorias referente aos exercícios de 2004 e 2009, onde a auditoria constatou que as vendas com mercadorias tributáveis não foram suficientes para superar o TVA de 30% (trinta por cento) sobre o CMV, ensejando o pagamento do ICMS, conforme demonstrativos (*fl. 12 e 163*).

Há que se ressaltar que os valores relativos ao período de novembro de 2009 foram objeto de novo lançamento, conforme Termo de Infração Continuada (*fl. 337*), com finalidade de corrigir a alíquota. Entretanto, o lançamento complementar não há de subsistir tendo em vista a fiscalização ter considerado, equivocadamente, o exercício de 2004.

Como se sabe, o levantamento da Conta Mercadorias é um procedimento largamente utilizado e aceito nos órgãos julgadores administrativos, tornando-se obrigatório, como meio de aferição fiscal, nos termos da legislação em vigor, para os contribuintes que, por não apresentarem escrita contábil regular, ficaram impossibilitados de apurar o lucro real, nos referidos exercícios, ficando então sujeitos a guardar uma margem de vendas, num percentual de 30%, sobre os valores obtidos para o CMV, conforme disciplina o art. 643 do RICMS/PB, *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 de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com 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, compra e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular. (g.n.).

Assim, os contribuintes optantes pelo lucro presumido, que não apresentarem contabilidade regular, estarão sujeitos, pela legislação, ao arbitramento de uma margem de lucro bruto de 30% (trinta por cento), sobre o custo das mercadorias adquiridas.

No caso dos autos, ficou constatado que as vendas realizadas não ultrapassaram a margem de 30% (trinta por cento) sobre o CMV, inferindo-se que o contribuinte omitiu receitas pretéritas, denotando vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, como prevê o art. 646, parágrafo único, do RICMS/PB, abaixo reproduzido:

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimidos 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. (g.n.).

Dessa forma, ficou o contribuinte sujeito ao pagamento do imposto por contrariar os artigos 158, I e 160, I, do RICMS/PB, abaixo transcritos:

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;

Assim, considerando que a autuada não tenha carreado aos autos provas ou argumentos convincentes que pudessem elidir o fato gerador presumido, foram mantidos os valores apurados no auto de infração original, relativos ao exercício de 2009, por infringência aos arts. 646, 158, I e 160, I, do RICMS/PB, mas excluído o montante apurado no lançamento complementar, tendo em vista que foi erroneamente considerado o exercício de 2004.

Ratifico, assim, a decisão singular, ressaltando o recolhimento efetuado pelo contribuinte dos valores subsistentes, extinguindo o crédito tributário.

Levantamento Financeiro

A denúncia trata de diferença tributável detectada em Levantamento Financeiro, onde a fiscalização apurou diferenças tributáveis nos exercícios de 2006, e 2008, conforme demonstrativos anexados ao processo (fls. 92 e 161), que foram objeto de lançamento no presente auto de infração.

Ressalte-se que os valores relativos ao período de novembro de 2008, foram objeto de lançamento complementar (fl. 337), em razão de aplicação de alíquota incorreta.

O método está respaldado na nossa legislação e se consubstancia pelo confronto de todas as receitas da empresa com as despesas operacionais, não operacionais e as disponibilidades em caixa e em bancos, partindo do princípio de que as receitas da empresa devem ser suficientes para satisfazer todos os dispêndios do estabelecimento, assim considerados não apenas a aquisição de mercadorias para a revenda, mas, também, às despesas com pessoal, água, energia, pro labore, materiais de uso e consumo, aluguéis, e outras, inclusive o recolhimento de impostos.

O procedimento é largamente utilizado e aceito como meio de aferição fiscal, estando disciplinado no artigo 643 do RICMS/PB, sendo que as diferenças verificadas denunciam irregularidade por omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção estabelecida no artigo 646 do RICMS, conforme dispositivos transcritos abaixo:

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 de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com 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 no final do período fiscalizado; (g.n.).

§ 5º Na ausência da escrituração do livro Caixa, que trata o § 3º, para que se possa levar a efeito o demonstrativo financeiro referido no parágrafo anterior, os saldos no início e no final do exercício

serão considerados inexistentes.

§ 6º As diferenças verificadas em razão do confronto fiscal denunciam irregularidade, observado o disposto no art. 646.

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 (Decreto nº 28.259/07).

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.

Portanto, sendo constatado que as receitas auferidas não foram suficientes para fazer frente às despesas do estabelecimento, nos exercícios considerados, aplica-se a presunção de que a diferença apresentada é decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, restando ao sujeito passivo o direito de provar a improcedência da acusação com documentos que atestem a não ocorrência do fato gerador presumido.

No caso em exame, o sujeito passivo não trouxe elementos que pudessem elidir o feito fiscal, tendo o julgador singular mantido a acusação nos termos dos arts. 158, I, 160, I e parágrafo único do 646 do RICMS/PB.

Assim, ratifico a decisão da instância singular, por considerar regular o lançamento fiscal se procedeu nos limites da legislação que rege a matéria, observando o pagamento, extinguindo o crédito tributário.

Empresa Optante do Simples Nacional

Como já observado, nas infrações de falta de lançamento de notas fiscais de aquisição e nas diferenças apuradas em Conta Mercadorias e no Levantamento Financeiro, referentes aos

exercícios de 2007, 2008 e 2009, quando a empresa era optante do Simples Nacional, a fiscalização aplicou incorretamente as alíquotas desse regime em detrimento da aplicação da alíquota referente às demais pessoas jurídicas.

Ocorre que as empresas integrantes do Simples Nacional, quando praticarem operações desacobertas de documento fiscal devem se sujeitar às disposições da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas na forma da, como prevê o art. 13, §1º, XIII, “f”, da Lei Complementar 123/2006:

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: (g.n.).*

(...)

XIII - ICMS devido:

(..)

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

Assim, nos casos em for apurada a omissão de receitas, denota-se a ocorrência de operação realizada sem a emissão de documento fiscal, devendo-se ser aplicada as alíquotas e penalidades previstas na legislação de regência das demais pessoas jurídicas, não comportando a aplicação de alíquotas do próprio regime de tributação, conforme disciplina o art. 82, § 2º, da Resolução CGSN nº 094/2011, abaixo transcrita:

Art. 82. *Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional. ([Lei Complementar nº 123, de 2006](#), art. 34)*

§ 1º *A existência de tributação prévia por estimativa, estabelecida em legislação do ente federado não desobrigará:*

*I - da apuração da base de cálculo real efetuada pelo contribuinte ou pelas administrações tributárias; ([Lei Complementar nº 123, de 2006](#), art. 18, **caput** e § 3º)*

II - da emissão de documento fiscal previsto no art. 57, ressalvadas as prerrogativas do MEI, nos termos do inciso II do art. 97. ([Lei Complementar nº 123, de 2006](#), art. 26, inciso I e § 1º)

§ 2º Nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional, consoante disposto nas alíneas "e" e "f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 da [Lei Complementar nº 123, de 2006](#). ([Lei Complementar nº 123, de 2006](#), art. 13, § 1º, inciso XIII, alíneas "e" e "f"; art. 33, § 4º).

Portanto, foi correto o lançamento complementar efetuado pela fiscalização, no tocante às infrações retro mencionadas, como forma de recuperar os valores lançados a menor em virtude da utilização de alíquota incorreta.

Redução da Multa

No tocante à penalidade, o julgador singular corretamente aplicou uma redução 50% (cinquenta por cento) na multa, adequando-a às alterações introduzidas pela Lei nº 10.008/2013, no art. 82, II "b" e V, "a", "f" e "h", da Lei nº 6.379/96, como se segue:

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

(...)

III - de 60% (sessenta por cento) aos que deixarem de recolher o imposto em virtude de haver registrado de forma incorreta, nos livros fiscais, o valor real das operações ou prestações;

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;

(...)

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;

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

Dessa forma, ratifico os valores fixados na instância singular, que foram reconhecidos pelo contribuinte através do pagamento integral, tornando extinto o crédito tributário.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, para manter a sentença monocrática que julgou *parcialmente procedente*, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001807/2009-43, lavrado em 3/12/2009, e Termo de Infração Complementar, lavrado em 24/2/2011, contra a empresa MARCIA CRISTIANE BEZERRA DOS SANTOS, inscrição estadual nº 16.123.496-8, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 17.683,94 (dezesete mil, seiscentos e oitenta e três reais e noventa e quatro centavos), sendo R\$ 9.234,32 (nove mil, duzentos e trinta e quatro reais e trinta e dois centavos), de ICMS por infringência ao art. 74 c/c art. 75, §1º, art. 60 c/c art. 54, art. 55 e art 106; art. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646, e art. 643, §4º, II; todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 8.449,62 (oito mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e sessenta e dois centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, III, V, “a”, “f” e “h” da Lei nº 6.379/96.

Ao mesmo tempo, cancelo o valor de R\$ 149.401,72 (cento e quarenta e nove mil, quatrocentos e um reais e setenta e dois centavos), sendo R\$ 46.984,04 (quarenta e seis mil, novecentos e oitenta e quatro reais e quatro centavos), de ICMS, e R\$ 102.417,68 (cento e dois mil, quatrocentos e dezessete reais e sessenta e oito centavos), de multa por infração.

Segunda Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Presidente Gildemar Pereira de Macedo, em 28 de julho de 2017.

DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO
Conselheira Relatora