



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

Processo Nº016.115.2013-4

Recursos HIE/VOL/CRFnº.075/2017

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ªRECORRENTE:GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

1ªRECORRIDA:AIRES DE FARIAS & CIA LTDA-ME (NOBREGA & VASCONCELOS LTDA ME)

2ªRECORRENTE:AIRES DE FARIAS & CIA LTDA-ME (NOBREGA & VASCONCELOS LTDA ME)

2ªRECORRIDA:GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

PREPARADORA:COLETORIA ESTADUAL DE QUEIMADAS (AGÊNCIA DE BOQUEIRÃO)

AUTUANTE:PEDRO BRITO TROVÃO

RELATORA:CONS.ªGÍLVIA DANTAS MACED

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. PASSIVO FICTÍCIO. CABIMENTO. CORREÇÃO DA PENALIDADE PROPOSTA. JULGAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.O

- É princípio assente na jurisprudência administrativo-tributaria, com respaldo regulamentar, que a diferença apontada mediante o Levantamento da Conta Mercadorias representa saídas sem notas fiscais. Admissível, todavia, é a prova das circunstâncias excludentes desta presunção, a cargo do sujeito passivo. - É prática tendente a encobrir saídas não registradas manter-se no passivo obrigações já quitadas com o produto das sonegações. Caracterizada a ocorrência, legítimo é o lançamento do imposto sobre o valor dos pagamentos. - Confirmada a redução da penalidade, em cumprimento ao disposto na Lei nº 10.008/2013.

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

A C O R D A M os membros da 1ª **Câmara** de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento dos recursos *hierárquico*, por regular, e *voluntário*, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito pelo *desprovemento* de ambos, para manter a sentença exarada na instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000200/2013-22, lavrado em 26 de fevereiro de 2013, contra a empresa AIRES DE FARIAS & CIA LTDA-ME, CICMS nº 16.114.461-6, devidamente qualificada nos autos, condenando ao pagamento do crédito tributário no montante de R\$ 221.160,62 (duzentos e vinte e um mil, cento e sessenta reais e sessenta e dois centavos), sendo R\$ 110.580,31 (cento e dez mil, quinhentos e oitenta reais e trinta e um centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I; 160, I, com fulcro no art. 643, § 4º, inciso II, e art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto 18.930/96 e R\$ 110.580,31 (cento e dez mil, quinhentos e oitenta reais e trinta e um centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, V, "a" e "f", da Lei nº 6.379/96, pelas razões supramencionadas.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o montante de R\$ 110.580,31 (cento e dez mil, quinhentos e oitenta reais e trinta e um centavos), referente à multa por infração, pelos fundamentos já expostos.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

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

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 1º de março de 2018.

Tháís Guimarães Teixeira
Conselheira Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento as Conselheiras da 1ª Câmara, GÍLVIA DANTAS MACEDO, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA.

Assessora Jurídica

#

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000200/2013-22, lavrado em 26 de fevereiro de 2013, contra a empresa AIRES DE FARIAS & CIA LTDA-ME (NOBREGA & VASCONCELOS LTDA ME CICMS nº 16.114.461-6, acima qualificada, foram impostas as seguintes acusações:

OMISSÃO DE SAIDAS 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 da Conta Mercadorias, durante os exercícios de 2008, 2009 e 2010.

PASSIVO FICTÍCIO (obrigações pagas e não contabilizadas) – Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamentos com recurso advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatado mediante a manutenção, no passivo, de obrigações pagas e não contabilizadas, durante o exercício de 2011.

O representante fazendário constituiu o crédito tributário na quantia de R\$ 331.740,93 (trezentos e trinta e um mil, setecentos e quarenta reais e noventa e três centavos), sendo R\$ 110.580,31 (cento e dez mil, quinhentos e oitenta reais e trinta e um centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I; 160, I, com fulcro no art. 643, § 4º, inciso II, e art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto 18.930/96 e R\$ 221.160,62 (duzentos e vinte e um mil, cento e sessenta reais e sessenta e dois centavos) a título de multa por infração, arremada no artigo 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Depois de cientificada por Aviso de Recebimento, em 07 de março de 2013, nos termos do art. 46, II, da Lei nº 10.094/13, a autuada ingressou com peça reclamatória tempestiva (fls. 90), protocolada em 25 de março de 2013, em que traz à baila, em suma, os seguintes argumentos em sua defesa:

- Nos exercícios 2008 e 2009 era optante pelo regime de apuração do Simples Nacional;
- Aplicação das alíquotas de 2,87% para o exercício 2008 e 3,51% para o exercício 2009, conforme Lei Complementar nº 123/2006.

Instado a se pronunciar quanto à reclamação, o autor do feito fiscal, fls. 101 e 102, observa que o contribuinte foi autuado pela prática da mesma infração no exercício 2007, quando se aplicou a alíquota do Simples Nacional, e a Instrução Normativa nº 015/2012/GSER determina a cobrança do imposto por fora do Simples Nacional, após o segundo período de ocorrência da falta de emissão de documento fiscal, requerendo a manutenção da ação fiscal.

Com informação de inexistência de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, ocasião em que o julgador singular – Petrônio Rodrigues Lima - em sua decisão, julga parcialmente procedente a ação fiscal, após reduzir o valor da multa, visando adequação à legislação vigente, condenando a autuada ao pagamento do crédito tributário no montante de R\$ 221.160,62 (duzentos e vinte e um mil, cento e sessenta reais e sessenta e dois centavos), sendo R\$ 110.580,31 (cento e dez mil, quinhentos e oitenta reais e trinta e um centavos) de ICMS e R\$ 110.580,31 (cento e dez mil, quinhentos e oitenta reais e trinta e um centavos) de multa, de igual valor. Recorre hierarquicamente, nos termos do art. 80, §2º da Lei nº 10.094/2013.

Cientificada da sentença singular, em 25 de abril de 2014, fls. 127, recorre a autuada daquela decisão, para este Conselho de Recursos Fiscais, ocasião em que apresenta as mesmas arguições trazidas na defesa perante a primeira instância de julgamento, suscitando a aplicação da maior alíquota do regime do Simples Nacional, 3,95%.

Remetidos os autos ao Conselho de Recursos Fiscais, estes foram distribuídos a esta relatoria, conforme critério regimental.

EIS O RELATÓRIO.

VOTO

Trata-se de *recursos hierárquico e voluntário* contra a decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000200/2013-22, em que pesa sobre o contribuinte a denúncia de omissão de vendas, cuja infração foi detectada mediante Levantamento da Conta Mercadorias, relativo aos exercícios 2008 a 2010.

Acusa-se, ainda, a autuada, de manter em seu passivo, no exercício de 2011, obrigações já pagas ou inexistentes, cuja infração foi obtida através de dados levantados na conta Fornecedores.

O Levantamento da Conta Mercadorias, guardião do movimento de entradas e saídas da espécie, tem a finalidade de aferir a margem mínima de lucro alcançada pelo contribuinte, e, através da análise dos estoques inicial e final de cada período, obtém-se elementos necessários à apuração de irregularidades.

Dito exame da escrita fiscal está prevista no RICMS/PB em seu art. 643, § 4º, II, “in verbis” (redação à época da autuação):

“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 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 - omissis

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 para aqueles que mantenham escrita contábil regular.”

Após analisar o caderno processual, hei de concluir que a sentença da primeira instância de julgamento está correta, uma vez que a ação fiscal tem respaldo nos dispositivos de lei supracitados, e nos próprios números lançados pela autuada em sua escrita, em evidente conflito com a realidade apurada pela fiscalização, daí porque mantenho a decisão singular.

No que tange à segunda acusação, a saber, o chamado “passivo fictício” tem seu fundamento na seguinte lógica: pagam-se, por exemplo, duplicatas a fornecedores com o dinheiro do “caixa dois”. Como não há saldo de Caixa (contábil) suficiente, não se procede à baixa porque ocorreria o “estouro de caixa contábil” (saldo credor de caixa). Desta forma, mantém-se o passivo pendente de registro, embora pago, baixando-se quando o caixa contábil apresenta condições. A forma de identificar o Passivo Fictício mais comumente encontrada nas empresas é comparar o saldo da conta Fornecedores, existente na data do balanço, com as duplicatas representativas deste saldo. Pela análise da data da quitação verifica-se a ocorrência ou não de “passivo fictício”, ou seja, as quitadas antes do balanço, ainda pendentes contabilmente, representam passivo fictício.

De se ver que o passivo engloba determinadas contas, que pelas suas características, são passíveis de artifícios contábeis que possibilitam acobertar a prática de ilícitos fiscais. Senão vejamos:

A contabilização de compras à vista como se fossem a prazo ou o subfaturamento de vendas, ou simplesmente a liquidação de duplicatas com recursos particulares oriundos de vendas omitidas são também situações que configuram o Passivo Fictício.

Tendo em vista que a técnica fiscal observou a ocorrência de passivo fictício pela não comprovação dos saldos existentes nas contas do passivo circulante (fornecedores), tem-se que ocorreu, aqui, a condição *sine qua non* autorizadora da presunção legal prevista no art. 646 do RICMS/PB, transcrito mais adiante, para caracterizar a omissão de vendas:

“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, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”(sic). (grifo nosso).

Pelo dispositivo supracitado, ocorre, aqui, a inversão do ônus da prova. Justifica-se a inversão. O direito tributário, mercê de suas particularidades, apresenta circunstância excepcional em que o ônus da prova sofre inversão. É que, sendo o contribuinte, senhor da intimidade da empresa e, por conseguinte, detentor dos documentos da escrita, torna-se mais propriamente capaz de produzir o elemento probatório cuja posse detém. Ilegítimo seria exigir do fisco a produção da prova que se encontra nas mãos da parte oposta. Se o acusado detém a prova, deve exibi-la, valendo a sua negativa como fator de sua própria sucumbência.

Com efeito, para afastar a denúncia dos autos, caberia à autuada trazer a comprovação das obrigações registradas na Conta Fornecedores, mas isso não foi o ocorrido no caso dos autos, razão porque esta relatora entende que deve ser mantida a ação fiscal.

Concordo, ainda, com a redução aplicada no valor da multa, visto que a penalidade proposta pela infração de omissão de vendas apurada, que teve por fundamento o artigo 82 da Lei nº 6.379/96, sofreu alteração com o advento da Lei nº 10.008, de 05 de junho de 2013, reduzindo a sanção nele estabelecida, produzindo seus efeitos a partir de 01 de setembro de 2013.

No caso em tela, trata-se de ato pretérito não definitivamente julgado, devendo, portanto, ser aplicado às infrações insertas na inicial em conformidade com o disposto no art. 106, II, “c”, do CTN, que autoriza a aplicação retroativa de sanções mais benéficas para os fatos ora em análise, em respeito ao Princípio da Legalidade. Senão vejamos:

Código Tributário Nacional

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.” (g.n.)

Lei nº 10.008/13

“Art. 1º Os dispositivos da Lei nº 6.379, de 2 de dezembro de 1996, a seguir enunciados, passam a vigorar com as seguintes redações:

(...)

XII - o “caput” do inciso V do art. 82:

V - de 100% (cem por cento):” (g.n.)

Assim, deve sofrer reparo o crédito tributário quanto à sanção aplicada, corrigindo-se a multa proposta na inicial, de 200%, para 100% do valor do ICMS.

Após as devidas correções, fica o crédito tributário constituído conforme planilha a seguir:

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE VENDAS – LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS.

PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO			CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
	ICMS	MULTA	C. TRIB.	ICMS	MULTA	C. TRIB.
2008	8.915,48	17.830,96	26.746,44	8.915,48	8.915,48	17.830,96
2009	64.168,14	128.336,28	192.504,42	64.168,14	64.168,14	128.336,28

2010	5.943,22	11.886,44	17.829,66	5.943,22	5.943,22	11.886,44
TOTAL	79.026,84	158.053,68	237.080,52	79.026,84	79.026,84	158.053,68

INFRAÇÃO: PASSIVO FICTÍCIO.

PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO			CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
	ICMS	MULTA	C. TRIB.	ICMS	MULTA	C. TRIB.
2011	31.553,47	63.106,94	94.660,41	31.553,47	31.553,47	63.106,94
TOTAL	31.553,47	63.106,94	94.660,41	31.553,47	31.553,47	63.106,94

Em sede de Recurso Voluntário, vem a recorrente arguindo a aplicação da alíquota do Simples Nacional de 3,95%, contudo é necessário destacar que a própria Lei Complementar nº 123/06 no artigo 34 e a Resolução CGSN nº 030/2008 no artigo 9º remetem à sistemática de apuração do ICMS para o regime Normal quando o contribuinte enquadrado no Simples Nacional realizar quaisquer condutas descritas no inciso XIII do § 1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 123/2006, *ipsis litteris*:

LEI COMPLEMENTAR nº 123/06

“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:

(...)

e) *na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacoberta de documento fiscal;*

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

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

RESOLUÇÃO CGSN nº 030/2008

“Art. 9º 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.

(...)

§ 2º Não serão observadas as disposições da Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008, 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, casos em que os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, consoante disposto nas alíneas "e" e "f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.” (grifo nosso)

Tendo em vista que os casos de omissão de saídas devem ser tratados à luz do ordenamento jurídico a que estão submetidas as demais pessoas jurídicas, deve-se aplicar a alíquota de 17% (dezesete por cento) à época do fato gerador, nos termos do artigo 11, I, da Lei nº 6.379/96.

Neste sentido, não há como se atender ao pleito da recorrente, onde passo a citar jurisprudência pacificadora do Egrégio Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, a exemplo do Acórdão nº 042/2014, cuja ementa reproduzo a seguir:

RECURSO HIERÁRQUICO. DESPROVIMENTO . CARTÃO DE CRÉDITO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. AJUSTES REALIZADOS NO PERCENTUAL DE MULTA. REFORMADA DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Quando as vendas de cartão de crédito declaradas pelo contribuinte são inferiores aos valores informados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, surge a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

No caso, ocorreu medida de saneamento com majoração da alíquota, cabendo a complementação do imposto em observância à legislação aplicável às demais pessoas jurídicas para as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional.

Redução da multa em decorrência da Lei 10.008/2013.

Com este entendimento é que,

VOTO pelo recebimento dos recursos *hierárquico*, por regular, e *voluntário*, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito pelo *desprovemento* de ambos, para manter a sentença exarada na instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000200/ 2013-22, lavrado em 26 de fevereiro de 2013, contra a empresa AIRES DE FARIAS & CIA LTDA-ME, CICMS nº 16.114.461-6, devidamente qualificada nos autos, condenando ao pagamento do crédito tributário no montante de R\$ 221.160,62 (duzentos e vinte e um mil, cento e sessenta reais e sessenta e dois centavos), sendo R\$ 110.580,31 (cento e dez mil, quinhentos e oitenta reais e trinta e um centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I; 160, I, com fulcro no art. 643, § 4º, inciso II, e art. 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto 18.930/96 e R\$ 110.580,31 (cento e dez mil, quinhentos e oitenta reais e trinta e um centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96, pelas razões supramencionadas.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o montante de R\$ 110.580,31 (cento e dez mil, quinhentos e oitenta reais e trinta e um centavos), referente à multa por infração, pelos fundamentos já expostos.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 01 de março 2018..

GÍLVIA DANTAS MACEDO
Conselheira Relatora