



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

**Processo Nº037.418.2013-0**

**Recurso HIE/CRF nº.451/2016**

**PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO**

**Recorrente:GER.EXEC.DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP.**

**Recorrida:ELIAS ALVES DE SANTANA**

**Preparadora:COLETORIA ESTADUAL DE SANTA RITA**

**Autuante(s):JACINTA DE MELO NOGUEIRA**

**Relatora:CONSª.NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO.**

**LEVANTAMENTO FINANCEIRO. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. CONFIRMAÇÃO. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO A TODOS OS PERÍODOS DA FALTA INFRACIONAL PRATICADA ENQUANTO O CONTRIBUINTE ESTEVE ADSTRITO AO SIMPLES NACIONAL. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. RECURSO HIRÁRQUICO DES PROVIDO.**

- Reputa-se legítimo o procedimento fiscal que denunciou a ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de notas fiscais evidenciadas mediante aplicação de Levantamento Financeiro, tendo em vista o não afastamento da presunção relativa que devolve ao acusado o ônus da prova de sua improcedência, devido à sua ausência na composição da relação processual, fazendo-se revel.

- Distintamente do entendimento da decisão singular, reveste-se de legalidade a aplicação de redução da multa infracional sugerida no libelo basilar no que tange ao primeiro período de apuração em que a autuada esteve adstrita ao Simples Nacional, e não somente quanto aos demais períodos da falta, ao fundamento do Princípio da Retroatividade que, em face ao advento de lei posterior que abranda a penalidade, impõe sua aplicação a fatos pretéritos.

**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 do Recurso Hierárquico, por regular e, no mérito, pelo seu *desprovemento*, para alterar quanto aos valores a sentença prolatada na primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* *Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000463/2013-31* (fl. 9), lavrado em 15 de abril de 2013, em que foi autuada a empresa, ELIAS ALVES DE SANTANA, com inscrição estadual nº 16.121.688-9, qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no valor de R\$ 112.052,40 (cento e doze mil, cinquenta e dois reais e quarenta centavos), sendo R\$ 56.026,20 (cinquenta e seis mil, vinte e seis reais e vinte centavos) de ICMS, por infração aos artigos 158, I, 160, I, c/c o art. 646, parágrafo único, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 56.026,20 (cinquenta e seis mil, vinte e seis reais e vinte centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, V, alíneas "f" da Lei nº 6.379/96,

com as alterações advindas da Lei nº 10.008/13.

Ao tempo em que cancelo, por irregular, o montante de R\$ 55.735,38 (cinquenta e cinco mil, setecentos e trinta e cinco reais e trinta e oito centavos), pelas razões acima expendidas.

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 23 de março de 2018.

Nayla Coeli da Costa Brito Carvalho  
Conselheira Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento as Conselheiras da 1ª Câmara, GÍLVIA DANTAS MACEDO, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA e THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA.

Assessora Jurídica

#

## RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso hierárquico, interposto contra a decisão monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000463/2013-31 (fl. 9), lavrado em 15 de abril de 2013, segundo o qual a empresa, ELIAS ALVES DE SANTANA, contribuinte do ICMS, nos autos, qualificada, é acusada do cometimento das irregularidades que adiante transcrevo:

- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO. O contribuinte optante do Simples Nacional 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.

- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO. O contribuinte optante do Simples Nacional 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.

Por considerar infringidos os arts. 158, I, e 160, I, c/c o art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, bem como os arts. 9º e 10 da Res. CGSN nº 030/2008, além dos arts. 82 e 84 da Res. CGSN nº 094/2011, a autuante procedeu ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 56.026,20, ao mesmo tempo em que sugeriu a aplicação da penalidade pecuniária, na quantia de R\$ 111.761,58, nos termos dos arts. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, e do art. 16, II da Res. CGSN nº 030/2008, bem assim do art. 87, II da res. CGSN nº 094/2011, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário total de R\$ 167.787,78.

Documentos instrutórios constam às fls. 3 – 8 e 10 – 872.

Após a ciência do resultado da ação fiscal, formalizada entrega da 1ª via do auto infracional, assinada por seu receptor, em 9/5/2013, esta apresenta reclamação tempestiva, às fls. 874 – 875, alegando, a seu prol, unicamente, a existência de vício formal consistente no fato de que, em função de divergência entre o lançamento constante na peça basilar e o demonstrativo do Levantamento Financeiro, ambos referentes ao exercício de 2008, a natureza da infração não estaria bem demonstrada, o que suscitaria dúvidas quanto ao valor da exigência tributária.

Com essas razões, pugna pela nulidade do auto infracional e pelo consequente arquivamento do Processo.

Mediante peça contestatória, de fl. 881 – 882, a autuante informa que não se sustenta o argumento da reclamante, porquanto a divergência por esta alegada ocorreu em razão da observância do benefício da redução da alíquota e da multa prevista no art. 2º, I, da IN nº 15/2012/GSER, por ser o contribuinte optante do Simples nacional, tendo sido utilizada a mesma base de cálculo, tanto no Levantamento Financeiro de 2008 como no lançamento constante no Auto de Infração, no valor de R\$ 116.327,73.

Ao final, pugna pela manutenção do feito fiscal.

Representação Fiscal para Fins Penais consta do Processo nº 037.419.2013-4, apensado estes aos autos, os quais, após a prestação da informação de inexistência de antecedentes fiscais e a conclusão dos autos (fls. 884 - 885), estes foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais e distribuídos ao julgador fiscal, Rafael Araújo de Almeida V. Rezende, que decidiu pela parcial procedência do auto infracional, conforme sentença de fls. 886 - 891, por considerar os argumentos defensuais incapazes de elidir a acusação em questão. Ao mesmo tempo, reduziu o valor da penalidade inicialmente lançada, ao fundamento do art. 106, II, “c” do CTN, tendo em vista o advento de lei posterior mais benigna.

Procedida a interposição de recurso hierárquico (fl.892), bem como efetuada a ciência da decisão monocrática, mediante o Edital, de fl. 898 , uma vez que foram infrutíferas as tentativas de notificação efetuadas por via postal (fls. 893 – 897), os autos aportaram nesta Casa, onde foram distribuídos a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e decisão.

Em sucinto, está relatado.

|      |
|------|
| VOTO |
|------|

O objeto do Recurso Hierárquico a ser discutido por esta relatoria diz respeito à motivação da decisão da autoridade julgadora que procedeu parcialmente o lançamento de ofício baseado no resultado do Levantamento Financeiro, efetuado sobre os exercícios de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, que instrui o auto de infração, por haver considerado regular o procedimento de apuração da falta, assim como o seu resultado, e, haver concluído que argumentos defensuais apresentados foram incapazes de elidir a acusação em questão, manteve o lançamento de ofício na parte que concerne apenas ao ICMS, reduzindo, por outro lado, o valor da penalidade inicialmente lançada, ao fundamento do art. 106, II, “c” do CTN, tendo em vista o advento de lei posterior mais benigna.

Inicialmente, cumpre-me declarar que a peça acusatória apresenta-se apta a produzir os regulares efeitos inerentes ao aspecto formal do ato administrativo, visto que sua confecção observou os requisitos indispensáveis de constituição e desenvolvimento válido do processo: identificação das operações promovidas (saídas de mercadorias), base de cálculo, alíquota aplicável e período do fato gerador omitido (exercício fiscal), o que atende os requisitos de validade do lançamento de ofício, dispostos no art. 142 do CTN.

Na questão de fundo da causa, observa-se que à época da prática da irregularidade acima citada, o que deu azo à presunção não elidida de omissão de saídas de mercadorias tributáveis e, conseqüentemente, de falta de pagamento do ICMS correspondente, a dicção do art. 82, V, “f”, da Lei Estadual nº 6.379/96, estabelecia sanção por infração no percentual de 200% sobre o valor do ICMS devido.

No entanto, com o advento da Lei nº 10.008/13 (DOE de 8/6/13) que produziu efeitos a partir de 1º/9/2013, as penalidades relacionadas às infrações por descumprimento da obrigação principal correspondente ao ICMS passaram a ser estabelecidas com patamar inferior ao que previam os dispositivos correlatos, previstos na Lei Estadual nº 6.379/96.

Considerando essa circunstância, e, principalmente, o Princípio da Retroatividade da Lei Mais Benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, entendo cabível a aplicação da multa por infração, disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que as multas por infração, antes consistentes no percentual de 200% sobre o valor do ICMS, passaram ao percentual de 100% sobre o valor do imposto devido, inclusive no que toca à infração referente ao exercício de 2008, cuja penalidade a instância preliminar não reduziu, assim como o fez em relação as demais, atinentes aos exercícios de 2009 2010, 2011 e 2012.

Com efeito, a multa por infração correspondente ao exercício de 2008 deve seguir as mesmas regras aplicadas aos demais exercícios objeto do lançamento de ofício em tela. Neste sentido, entendeu a Procuradoria Geral do Estado, na oportunidade em que esta entidade foi provocada para se pronunciar sobre questão semelhante a ora em análise, conforme se depreende do Parecer exarado nos autos do Processo nº 108.625.2013-4 (recursos hierárquico e voluntário nº 381/2015), cuja ementa e fragmentos transcrevo:

**EMENTA:** Tributário. Hierarquia de normas. Lei Complementar superior à Instrução Normativa. Aplicação da Lei Complementar.

## 1. Relatório:

Trata-se de recursos hierárquico e voluntário interpostos contra decisão proferida pela primeira instância que julgou parcialmente procedente o auto de infração contra a empresa [...] na qual lhe foi atribuída a acusação de omissão de vendas.

A questão controvertida é se deve ser aplicada a Lei Complementar nº 123/2006 ou a Instrução Normativa nº 015/2012/GSER, alterada pela Instrução Normativa nº 009/2013/GSER.

É o Relatório necessário.

## 2. Mérito:

A **interpretação sistemática** analisa a norma como parte de um sistema na qual está inserida, buscando a harmonia e unicidade que devem caracterizar o ordenamento jurídico, afastando antinomias (contradições). Deixa-se de olhar exclusivamente para o texto do dispositivo interpretado e se passa a analisá-lo em conjunto com todos os demais dispositivos da mesma norma e com todas as demais normas correlatas que integram o ordenamento jurídico, **respeitando-se a hierarquia**.

Nos ensina a doutrina de Eduardo Sabbag em seu Manual de Direito Tributário, 8ª ed, 2016, *in verbis*:

“A **vontade primária** traduz -se no desígnio de buscar o seu fundamento de validade diretamente no texto constitucional, sem interposta espécie legislativa. Daí chamar -se **ato normativo primário**, *habilitando -se a inovar* no ordenamento jurídico como força primária que é. O art. 59 da CF enumera as chamadas **espécies normativas primárias**, isto é, que retiram seu fundamento de validade diretamente do texto constitucional, não se podendo falar em hierarquia vertical entre as espécies normativas ali arroladas. São elas: as emendas à Constituição; as **leis complementares**; as leis ordinárias; as leis delegadas; as medidas provisórias; os decretos -legislativos; e as resoluções.

De outra banda, a vontade secundária busca o seu fundamento de validade em norma intercalar infraconstitucional, ou seja, em outra espécie legislativa já editada. Daí chamar -se **ato normativo secundário**, *sendo -lhe defeso inovar* no ordenamento jurídico pátrio. As **espécies normativas secundárias** têm a sua validade subordinada aos comandos de outra norma, não retirando diretamente da Constituição esse fundamento. Nessa medida, um *decreto do Presidente da República* é uma espécie normativa secundária. Enquanto instrumento hábil a regulamentar as leis, explicitando seus comandos, tem seu fundamento de validade na própria lei por ele regulamentada, e não no texto constitucional.”

O art. 100 do CTN define quais são as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de

penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. **(Grifos acrescidos)**

Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são comandos dos órgãos do Poder Executivo com o escopo de propiciar a correta aplicação da lei, do tratado ou do decreto. São atos internos, ostentando caráter geral, com o objetivo de conferir orientação universal aos contribuintes, esclarecendo-lhes as dúvidas, e instruir os servidores públicos encarregados da efetivação dos atos e procedimentos administrativos referentes aos tributos.

Os atos normativos provêm das **mais diferentes autoridades**, desde as situadas em plano hierárquico elevado (ministros, secretários-gerais etc.) até as que ocupam cargos mais modestos (chefes de repartição). São atos que expressam em minúcia o mandamento abstrato da lei, mas com a mesma normatividade da regra legislativa, conquanto sejam manifestações tipicamente administrativas.

**Devem estar, naturalmente, à luz da hierarquia das normas, em conformidade com o diploma legal a que se referirem (tratados, decretos ou leis), podendo ocorrer, entretanto, aparentes conflitos entre aquilo que determinam e o que reza o instrumento complementado.**

As **instruções Normativas** se enquadram na categoria de atos normativos, portanto devem estar de acordo com aquilo que determina a legislação pertinente.

Portanto, seria atentatório ao princípio da hierarquia das leis permitir que uma instrução normativa viesse contrariar o disposto na Lei Complementar.

Não se pode falar em aplicação da Instrução Normativa nº 015/2012/GSER, alterada pela Instrução Normativa nº 009/2013/GSER quando a Instrução Normativa está contrariando disposição da LC nº 123/2006.

O texto original da Instrução Normativa nº 015/2012/GSER, no art. 2º, I, determinava que **o primeiro período da ocorrência da falta de emissão de documento fiscal de venda ou prestação de serviço, o imposto relativo a operação ou prestação será cobrado por dentro do Simples Nacional.**

No entanto, o art. 13, §1º, XIII, “e” e “f” da Lei Complementar nº 123/06, diz que havendo omissão de vendas, a alíquota a ser aplicada na base de cálculo do ICMS deve obedecer às normas relativas às demais pessoas jurídicas, isso quer dizer que perde o benefício do Simples Nacional, 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:**

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

f) **na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;**

**(grifos acrescidos)**

Compulsando o RICMS/PB, encontramos no art. 13, IV, qual alíquota deve ser aplicada no caso dos presentes autos:

**Art. 13.** As alíquotas do imposto são as seguintes:

(...)

IV - 17% (dezesete por cento), nas operações e prestações internas e na importação de bens e mercadorias do exterior;

A redação do inciso IV, do art. 13 do RICMS foi alterado pelo Decreto nº 36.213/2015, publicado no Diário Oficial do Estado em 01.10.15 e aumentou a alíquota para 18%, no entanto só deve ser aplicada a nova alíquota para operações realizados após a entrada em vigo do referido decreto.

Ante a hierarquia das normas, dúvida não há que deve ser aplicada a Lei Complementar nº 123/2006 em detrimento da Instrução Normativa nº 015/2012/GSER, alterada pela Instrução Normativa nº 009/2013/GSER.

### **3. Da Conclusão:**

Ante o exposto, pelos fundamentos expendidos, e revendo o mais que nos autos consta, OPINA-SE pela **aplicação a LC 123/06 ao presente caso**, em detrimento ao que dispõe a Instrução Normativa nº 015/2012/GSER, alterada pela Instrução Normativa nº 009/2013/GSER por respeito à hierarquia das normas, conforme amplamente explicado.

É o parecer.

João Pessoa, 28 de agosto de 2017.

**Rachel Lucena Trindade**

**Procuradora do Estado da Paraíba**

Nesse sentido, decidiu esta egrégia Corte de Julgamento, na ocasião da análise de questão semelhante que deu origem ao acórdão baixo transcrito:

“FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DESCUMPRIDA. ICMS GARANTIDO NÃO RECOLHIDO. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. OMISSÃO DE SAÍDAS. PASSIVO FICTÍCIO. CONFIRMAÇÃO PARCIAL. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MENOS SEVERA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO SINGULAR. DESPROVIMENTO DO RECURSO HIERÁRQUICO E PARCIAL PROVIMENTO DO VOLUNTÁRIO.

- *A demonstração do lançamento de parte das notas fiscais de aquisições de mercadorias assim como a comprovação de que algumas aquisições não implicaram desembolso financeiro para a empresa elidem parcialmente a acusação fiscal de omissão de saídas pretéritas mediante a falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.*
- *Reputa-se regular a aplicação de multa por infração sempre que restar evidenciado que a obrigação acessória de efetuar o lançamento de notas fiscais de aquisição de mercadorias na escrita fiscal do adquirente foi por este descumprida. Ajustes promovidos em face de provas do registro.*
- *A legislação estadual prevê o recolhimento do ICMS Garantido nas aquisições interestaduais com produtos adquiridos em operações interestaduais e relacionados em portaria do Secretário de Estado da Receita.*
- *O resultado negativo constatado no Levantamento Financeiro repercute omissão de saídas de mercadorias tributáveis, cuja prova da improcedência compete ao acusado, em decorrência da inversão desse ônus. Ajustes em face da comprovação de equívocos do autuante, para que seja mantida parte da acusação.*
- *O processo de apuração do passivo fictício consiste em detectar a ocorrência de pagamentos efetivados e não registrados na escrita do contribuinte, presumindo a lei, que os valores omitidos originam-se de saídas sonegadas. Ajustes na alocação de valores determinaram redução no resultado original.*
- *Aplicação de penalidade menos severa prevista em lei posterior.*

(Acórdão CRF/PB nº 209/2014. Rel. Cons. Maria das Graças D. de Oliveira Lima)

Grifo não incluso no original.

Em face de todo o exposto, o crédito tributário devido ao Erário estadual passa a ser constituído dos seguintes valores:

| Infração                          | Período | ICMS      | M. Inf.   | Total      |
|-----------------------------------|---------|-----------|-----------|------------|
| Omiss. Saídas<br>Tribut./Lev Fin. | 2009    | 6.113,88  | 6.113,88  | 12.227,76  |
| Omiss. Saídas<br>Tribut./Lev Fin. | 2010    | 9.689,00  | 9.689,00  | 19.378,00  |
| Omiss. Saídas<br>Tribut./Lev Fin. | 2011    | 28.465,44 | 28.465,44 | 56.930,88  |
| Omiss. Saídas<br>Tribut./Lev Fin. | 2012    | 11.176,24 | 11.176,24 | 22.352,48  |
| Omiss. Saídas<br>Tribut./Lev Fin. | 2008    | 581,64    | 581,64    | 1.163,28   |
| Totais                            | -       | 56.026,20 | 56.026,20 | 112.052,40 |

Pelo exposto,

**VOTO** – pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular e, no mérito, pelo seu *desprovemento*, para alterar quanto aos valores a sentença prolatada na primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* *Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000463/2013-31* (fl. 9), lavrado em 15 de abril de 2013, em que foi autuada a empresa, ELIAS ALVES DE SANTANA, com inscrição estadual nº 16.121.688-9, qualificada nos autos, e declarar devido o crédito tributário no valor de R\$ 112.052,40 (cento e doze mil, cinquenta e dois reais e quarenta centavos), sendo R\$ 56.026,20 (cinquenta e seis mil, vinte e seis reais e vinte centavos) de ICMS, por infração aos artigos 158, I, 160, I, c/c o art. 646, parágrafo único, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 56.026,20 (cinquenta e seis mil, vinte e seis reais e vinte centavos), de multa por infração, nos

termos do art. 82, V, alíneas “f” da Lei nº 6.379/96, com as alterações advindas da Lei nº 10.008/13.

Ao tempo em que cancelo, por irregular, o montante de R\$ 55.735,38 (cinquenta e cinco mil, setecentos e trinta e cinco reais e trinta e oito centavos), pelas razões acima expendidas.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 23 de março de 2018.

**NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO.**  
**Conselheira Relatora**