



ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA

Processo N° 1770852014-2

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: JOSÉ ROZENILDO LEITE MANIÇOBA

Advogado: EPITÁCIO PESSOA PEREIRA DINIZ FILHO – OAB 16495

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

Repartição Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE ITAPORANGA

Autuante: FRANCISCA ROSÂNGELA SUASSUNA DE A. FERREIRA

Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA

OMISSÃO DE SAÍDAS. CONTA MERCADORIAS. PARCIALIDADE. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. MANTIDA DECISÃO SINGULAR. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- No levantamento da Conta Mercadorias, a apuração de lucro bruto inferior a 30% do CMV representa omissão de saídas tributáveis com conseqüente falta de recolhimento do ICMS, em conformidade com a presunção legal relativa. “In casu”, a exclusão de notas fiscais representativas de operações em que não há desembolso financeiro para o sujeito passivo afastou parte do crédito tributário inicialmente constituído.

- A diferença tributável apurada no Levantamento Financeiro caracteriza 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 não trouxe aos autos provas inequívocas capazes de desconstituir a acusação inserta na inicial.

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

A C O R D A M os membros do Tribunal Pleno de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e no mérito pelo seu *desprovemento*, para manter a decisão singular, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002243/2014-23 (fls. 2 e 3), lavrado em 27/11/2012, contra a empresa JOSÉ ROZENILDO LEITE MANIÇOBA, CCICMS nº 16.101.923-4, qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, no montante R\$ 1.989.080,20 (um milhão, novecentos e oitenta e nove mil, oitenta reais e vinte centavos), sendo R\$ 994.540,10 (novecentos e noventa e quatro mil, quinhentos e quarenta reais e dez centavos) de ICMS, por infringência ao art. 158, I e art. 160, I, c/c art. 643, § 4º, II, c/fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 994.540,10 (novecentos e noventa e quatro mil, quinhentos e quarenta reais e dez centavos) de multa por infração arrimada no art. 82, V, “a”, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantem cancelado, por indevido, o crédito tributário no montante de R\$ 14.809,08 (quatorze mil, oitocentos e nove reais e oito centavos), sendo R\$ 7.404,54 (sete mil, quatrocentos e

quatro reais e cinquenta e quatro centavos) de ICMS e R\$ 7.404,54 (sete mil, quatrocentos e quatro reais e cinquenta e quatro centavos), referente à multa por infração.

P.R.I

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 28 de junho de 2018.

Petrônio Rodrigues Lima
Conselheiro Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros do Tribunal Pleno, ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO, DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES, GÍLVIA DANTAS MACEDO, JULIANA JUSCELINO QUEIROGA LACERDA (SUPLENTE), REGINALDO GALVÃO CAVALCANTI, PETRONIO RODRIGUES LIMA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA e THAIS GUIMARAES TEIXEIRA. Ausência justificada da Cons.^a MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

Assessora Jurídica

RELATÓRIO

Em análise, neste Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o presente recurso voluntário, interposto nos moldes do art. 77 da Lei nº 10.094/2013, contra a decisão monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002243/2014-23, lavrado em 27/11/2014 (*fl. 2*) no qual o contribuinte acima identificado é acusado das infrações descritas na forma abaixo:

1 - 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. (*período de 2009 a 2012*)

NOTA EXPLICATIVA:

FOI CONSTATADO QUE O CONTRIBUINTE EFETUOU DESEMBOLSOS COM VALORES SUPERIORES ÀS RECEITAS, CONFIGURANDO ESTA A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. CONTA

MERCADORIA – FOI INSERIDA NA CONTA MERCADORIA AS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NÃO REGISTRADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. O CONTRIBUINTE FOI NOTIFICADO PARA INFORMAR SE A EMPRESA APRESENTAVA ESCRITA CONTÁBIL REFERENTE AOS PERÍODOS DE 2009 A 2013. O CONTRIBUINTE APRESENTOU DECLARAÇÃO QUE NÃO TINHA ESCRITA CONTÁBIL APENAS ESCRITA FISCAL REFERENTE A ESSES PERÍODOS, CONFORME DEMONSTRATIVOS ANEXO.

2 - 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. (período de 2013)

NOTA EXPLICATIVA:

FOI CONSTATADO QUE O CONTRIBUINTE EFETUOU DESEMBOLSOS COM VALORES SUPERIORES AS RECEITAS, CONFIGURANDO ESTA A PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. CONFORME DEMONSTRATIVO ANEXO.

Pelos fatos acima descritos, foi incurso o contribuinte como infringente ao art. 158, I, e 160, I, c/ fulcro no art. 643, §4º, II, art. 646, parágrafo único, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto 18.930/97, sendo propostas multas por infração com fulcro nos arts.82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96, com exigência de crédito tributário no valor de R\$ 2.003.889,28 sendo R\$ 1.001.944,64, de ICMS, e R\$ 1.001.944,64, de multa por infração.

Demonstrativos e provas documentais das acusações anexas pela fiscalização às fls. 9 a 43.

Cientificado da autuação de forma pessoal, com a ciência na própria peça vestibular, datada em 2/12/2014, o contribuinte apresentou defesa tempestiva, protocolada em 30/12/2014, fls. 50 a 55, e anexos às fls. 56 a 66, que, em síntese, apresenta os seguintes pontos:

- a existência de decadência tributária do lançamento referente ao período de janeiro a novembro de 2009, nos termos do art. 150, §4º, do CTN;
- requer nulidade das acusações referentes aos períodos de 2009 a 2012, por incerteza e imprecisão dos levantamentos fiscais realizados;
- em relação ao período de 2013, alega que em função das divergências entre os elementos verificados na conta mercadorias e do levantamento financeiro suscita também a nulidade;
- quanto às notas fiscais não lançadas, a fiscalização não teria afastado às correspondentes as de simples faturamento para venda de entrega futura, devolução de mercadorias, remessa de bonificação, doação, brinde, imobilizado e notas canceladas;
- que discorda da alíquota aplicada por ser do Simples Nacional;

Com informações de não haver antecedentes fiscais (fl. 67), foram os autos conclusos à Gerência

Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, e distribuídos à julgadora fiscal, Rosely Tavares de Arruda, que solicitou, em diligência, fls 71 e 72, que a fiscalização se pronunciasse quanto a alegação do contribuinte, de que as notas fiscais que não representariam desembolso financeiro estariam compondo a base de cálculo do ICMS.

Em resposta, fl. 74, a autora da ação fiscal informou que, em relação ao exercício de 2009, todas as notas fiscais não lançadas, que foram incluídas na Conta Mercadorias, tratavam-se de operações de vendas. Já em relação aos exercícios de 2010 a 2013, foram identificadas operações que não representariam desembolso financeiro, a exemplo de devolução, bonificação, doação, brinde, sendo estas excluídas e realizado novos levantamentos das contas mercadorias dos respectivos exercícios, demonstrados às fls. 75 a 78.

Retornando os autos para julgamento, a instância prima julgou o Auto de Infração parcialmente procedente, condenando o sujeito passivo ao crédito tributário de R\$ 1.989.080,20, sendo R\$ 994.540,10 de ICMS e R\$ 994.540,10 de multa por infração, proferindo a seguinte ementa:

NULIDADE. REJEITADA. DECADÊNCIA. NÃO CONFIGURADA. OMISSÃO DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. REPERCUSSÃO FISCAL MANTIDA.

Não acolhimento de preliminar de nulidade diante da inexistência de vícios procedimentais cometidos pela fiscalização, havendo perfeita sintonia aos princípios que regem o contencioso tributário do Estado da Paraíba, não ocorrendo o cerceamento a ampla defesa e ao contraditório.

Não configurada a decadência dos créditos apurados na inicial, pois o valor apurado pela fiscalização não foi objeto de auto lançamento por parte do contribuinte, ocorrendo, assim, o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito através do lançamento de ofício cujo prazo inicial a ser aplicado é o art. 173, I, do CTN.

Caracterizada a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do imposto, conforme presunção legal, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. *In casu*, a autuada não trouxe provas inequívocas capazes de afastarem as infrações insertas na inicial. Entretanto, em virtude da exclusão do montante referente às notas fiscais de aquisição que não representam desembolso financeiro, quanto aos levantamentos da Conta Mercadorias para os exercícios autuados de 2010, 2011 e 2012, ocorreu a sucumbência de parte dos créditos lançados na peça vestibular.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Regularmente cientificada, da decisão singular, por via de Aviso de Recebimento, fl. 559, recepcionado em 13/3/2017, a autuada apresentou *recurso voluntário* a esta Corte de Julgamento, fls. 562-581, por meio de seu representante legal, protocolado em 11/4/2017, trazendo à baila, em sua defesa, as seguintes fundamentações de fato e de direito, que, em síntese, abaixo discorro:

- a. alega aplicação de técnica fiscal inidônea, não prevista no RICMS, por ausência do confronto entre o levantamento financeiro e a conta mercadorias, que teria havido afronta aos Princípios da Legalidade;
- b. argui improcedência pela ausência dos dispositivos específicos da Lei Complementar nº 123/06, bem como da RCGSN nº 94/11;
- c. que o artigo 13 da LC nº 123/06 não autoriza a aplicação de alíquota e penalidade interna,

mas apenas a forma de recolhimento;

- d. que a autuação deveria ser cancelada em face do Princípio da Retroatividade da Lei Mais Benigna;
- e. argumenta a imprecisão da base de cálculo, pelo lançamento que considerou notas fiscais não tributadas e que não haveria desembolso financeiro;
- f. que o Levantamento Financeiro do exercício de 2013 teria sido impreciso, pois não haveria apurado os saldos de caixa, bancos, duplicatas recebidas do exercício anterior, empréstimos, entre outros;
- g. que no exercício de 2013 teria inconsistência nos valores das vendas de mercadorias consideradas no levantamento financeiro e na conta mercadorias;
- h. requer decadência dos lançamentos referentes aos períodos de janeiro à novembro de 2009;
- i. ao final, pelos seus fundamentos, requer a improcedência do feito fiscal, e solicita que seja notificado do julgamento para realização de sua defesa de forma oral.

Seguindo os trâmites processuais, foram os autos remetidos a esta Corte Julgadora, e distribuídos a esta relatoria, na forma regimental, para apreciação e julgamento, que solicitou um parecer da Assessoria Jurídica desta Casa, a respeito de pontos jurídicos abordados pela recorrente, juntado às fls. 688 e 689 .

Eis o relatório.

V O T O

Trata-se de recurso voluntário, interposto contra decisão de primeira instância que julgou parcialmente *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002243/2014-23, lavrado em 27/11/2014, fls. 2 e 3, contra a empresa JOSÉ ROZENILDO LEITE MANIÇOBA, devidamente qualificada nos autos, que versa sobre as infrações nele relacionadas, acima relatadas.

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 e a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, na autuação, conforme se extrai dos artigos 15 a 17, da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, oportunizando-se, ainda, ao reclamante todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo.

Importa, ainda, declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido protocolado dentro do prazo previsto no art. 77, da Lei nº 10.094/13, e que o lançamento em questão foi procedido consoante as cautelas da lei, em detrimento aos argumentos recursais, que adiante veremos na análise de mérito.

Passo, então, a análise das questões de mérito, abordadas na peça recursal.

Primeira Acusação - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS – Exercícios de 2009, 2010, 2011 e 2012.

A primeira acusação é de que o contribuinte, nos períodos de 2009, 2010, 2011 e 2012, omitiu saídas de mercadorias tributáveis que resultaram na falta de recolhimento do ICMS, irregularidade esta detectada por meio do levantamento da Conta Mercadorias.

Inicialmente, mister se faz a análise da decadência tributária, arguida pela recorrente, relativamente ao período de janeiro a novembro de 2009.

A decadência traduz-se, em linhas gerais, como sendo a perda do direito, por parte da Administração Tributária, sujeito ativo de determinado tributo, por intermédio de sua autoridade competente, de promover o lançamento tributário. É com o lançamento que a obrigação tributária se torna líquida e certa, surgindo, assim, o crédito tributário. Este consiste em um dos pontos de maior relevância para a segurança jurídica, não permitindo o diferimento, ao longo do tempo, do dever de agir da autoridade administrativa, promovendo a estabilização da relação Fazenda Pública x Contribuinte.

Assim, este instituto jurídico tem o condão de impedir que as relações jurídicas perdurem indefinidamente, sem termo final, dando-lhes maior segurança jurídica.

O CTN trata da decadência em seu art. 173, estipulando o prazo e nos seus incisos, de forma geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial do direito do Estado em efetuar o lançamento tributário, abaixo transcrito:

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Também o CTN, por outro lado, no artigo 150, § 4º, estipula o prazo de cinco anos para a Fazenda Pública se pronunciar a respeito da homologação, caso a lei não fixe outro prazo:

Art. 150 – (...)

§ 4.º Se a lei não fixar prazo à 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.

Este último se reporta a um prazo concedido à Fazenda Pública, considerando os casos em que houver a participação efetiva do contribuinte. Aqui se faz necessário enfatizar que o ICMS – imposto em análise – está sujeito ao lançamento por homologação, aquele em que o próprio contribuinte apura, informa e recolhe o tributo antecipadamente sem prévio exame do Fisco. O que não é o caso dos autos, pois, trata-se de omissão de vendas, que sequer houve declaração do contribuinte sobre as receitas, que só foram identificadas em auditoria fiscal, em detrimento com o que queria transparecer o contribuinte, sob o fundamento de que entregara as declarações do Simples Nacional.

Não houve, portanto, débitos declarados a homologar, decorrentes do crédito tributário apurado pela fiscalização, não havendo como se socorrer o contribuinte da guarida do art. 22 da Lei nº 10.094/13. Assim, tratando da denúncia que repercute a **omissão de saídas de mercadorias tributáveis**, a decadência tributária deve ser analisada sob o prisma do art. 173, I, do CTN, supracitado, que estabelece o prazo de extinção do direito de o Estado lançar o crédito tributário de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em consonância com o art. 23 da Lei nº 10.094/13^[1].

Assim sendo, comungo com a decisão *a quo*, que para os fatos geradores ocorridos em 2009, o Estado teria até 31/12/2014 para constituir o crédito tributário, decorrente das omissões de receitas. Sendo a ciência do Auto de Infração ocorrida em 2/12/2014, não há o que se falar em decadência tributária.

Quanto a técnica de auditoria utilizada, Levantamento da Conta Mercadorias, consiste no confronto entre a Receita de Vendas Tributáveis e o Custo das Mercadorias Vendidas, tomando-se os valores

dos Estoques Inicial e Final do período fiscalizado, o total das entradas e o total das saídas das mercadorias, sendo o imposto a ser lançado de ofício calculado com base na diferença verificada, levando-se à presunção legal de que ocorreram saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem a respectiva emissão de documentos fiscais, conduzindo à desobediência aos artigos 158, I, e 160, I, do mesmo Regulamento, na forma abaixo transcrito:

“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;

(...)

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.

(...)

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

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, através do qual deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e 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, observado o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 24.

(...)

§ 6º As diferenças verificadas em razão dos procedimentos adotados nos incisos I e II do § 4º deste artigo denunciam irregularidade de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, observado o disposto no parágrafo único do art. 646 deste Regulamento.

(...)”.

Na aplicação dessa técnica de aferição fiscal, o fazendário encontrou diferença negativa, representativa de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, cujo resultado serviu como base de cálculo apurada para o lançamento do ICMS devido nos exercícios de 2009 a 2012.

Ressalto que, com arrimo no artigo 646 do RICMS/PB, infracitado, a repercussão tributária ora em

análise tem suporte na presunção legal *juris tantum*, de que houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência de tal presunção.

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

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

In casu, o sujeito passivo trouxe aos autos argumentos de que a técnica fiscal utilizada seria inidônea e não prevista no RICMS/PB. Alegação de defesa completamente ineficaz, tendo em vista a legislação supracitada, que não deixa dúvidas quanto à legalidade da autuação.

Em relação ao confronto do Levantamento Financeiro com a Conta Mercadorias, abordada na peça recursal, observa-se que são técnicas de fiscalização distintas, conforme se depreende do art. 643, I e II, do RICMS, em que a fiscalização apura as duas técnicas, que foram realizadas pela autora do feito fiscal, e lança o crédito tributário de maior monta, por abranger um universo maior de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

O confronto das duas técnicas também proporciona o auditor verificar na Conta Mercadorias a existência de possível prejuízo bruto com mercadorias sujeitas a substituição tributária ou isentas, que poderiam ser abatidos da diferença tributável apurada no Levantamento Financeiro. Daí a importância do confronto das duas técnicas de auditoria fiscal, e que foi realizado no presente caso, conforme demonstrativos anexos às fls. 9 a 23.

No tocante ao argumento de que a peça acusatória estaria carente de dispositivos normativos inerentes ao Simples Nacional, que não caberia a aplicação da alíquota de 17%, e sim aquela conferida pela Lei do Simples Nacional, não prospera, pois, embora o contribuinte autuado se encontrasse no Regime de Recolhimento do Simples Nacional, para a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, não comporta a aplicação de alíquotas desse regime de tributação, haja vista que a cobrança do ICMS deve ser integral, em relação ao valor da base de cálculo apurada, em consonância com a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, conforme a legislação deste regime especial de tributação, normatizado no artigo 13, § 1º, XIII, “e” e “f”, da Lei Complementar nº 123/2006. 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; (*g. n.*)

A Resolução CGSN nº 30[2], mencionada pela recusante, remete à norma da art. 13, da LC nº 123/2006, acima citada, para os casos de omissão de vendas, devendo o lançamento de ofício ser disciplinado pela legislação aplicada às demais pessoas jurídicas, ou seja, que dispõe sobre aplicação da alíquota interna, na época 17%, independente do recolhimento mensal relativo à sistemática do Simples Nacional.

Portanto, a aplicação do art. 13, §1º, da LC nº 123/2006 não alcança a forma de recolhimento pelo Simples Nacional, em detrimento à pretensão da recorrente. Ao contrário, remete a incidência do ICMS decorrente das omissões, à legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, que não deve ser excluída em função da opção do pagamento mensal do imposto pelo Simples Nacional.

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

Ressalte-se que, independentemente de a citada Resolução CGSN nº 30 ter sido revogada pela Resolução CGSN nº 94, de 29/11/2011, o entendimento supra emerge da Lei Complementar nº 123/2006, que estabelece, repiso, que para as infrações de omissões de vendas, o lançamento de ofício deve ser fundamentado na legislação aplicada às demais pessoas jurídicas, não se aplicando apenas aos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2009 a 2011.

Ressalto ainda, que o artigo 83 da Resolução nº 94/2011, que indica a aplicação da maior alíquota relativa a faixa de receita bruta do contribuinte do Simples Nacional, refere-se àqueles contribuintes (ME ou EPP) em que suas atividades estiverem no campo de incidência do ICMS e ISS, ou seja, atividade mista, contrariando as pretensões da recorrente, que tenta induzir ao erro de interpretá-lo para os contribuintes do imposto estadual, o que contrariaria a própria LC nº 123/06. Tanto é, que para estes casos, há um rateio da parcela autuada entre os Estados e Municípios. Vejamos o que diz a LC 123/06, em seu artigo 39, que trata da matéria:

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

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

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

É de bom alvitre citar que este Colegiado já se posicionou em outras decisões, no sentido de manter a observância da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas quando da ocorrência de omissões de saídas de mercadorias sem emissão de notas fiscais, com fulcro no art. 646, do RICMS/PB, conforme Acórdão CRF nº 294/2014, da lavra da Cons.^a Patrícia Márcia de Arruda Barbosa, que assim dispõe:

OMISSÃO DE VENDAS. OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. CONTRIBUINTE REGIDO PELA SISTEMÁTICA DO SIMPLES NACIONAL. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO RECORRIDA. APLICAÇÃO DE LEI MAIS BENÉFICA. REDUÇÃO DE MULTA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERARQUICO PARCIALMENTE PROVIDO.

A diferença tributável detectada pelo confronto dos valores das vendas declaradas pelo contribuinte e os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito e débito autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, ressalvada à autuada a prova da improcedência da acusação, o que não se vislumbra nestes autos.

Para a acusação em tela, a exigência do ICMS se faz de forma integral, em consonância com a legislação aplicável as demais pessoas jurídicas.

Redução da penalidade de acordo com o Princípio da Retroatividade Benigna da Lei, disciplinado no CTN. (*grifo nosso*)

Destarte, estando em pleno vigor o art. 13, § 1º, XIII, 'e' e "f", da Lei Complementar nº 123/2006, supracitado e comentado, não há o que se falar em retroatividade da lei mais benéfica, fundamentada na revogação da Resolução CGSN nº 30/2008, e do §2º do artigo 82 da RCGSN nº 94/2011, conforme requer a recorrente, pela clareza expressada pela norma quanto à aplicação da legislação das demais pessoas jurídicas nas infrações de omissão de receitas.

No tocante à aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte nos termos do art. 112 do CTN, não cabe na presente contenda, haja vista que não houve dúvidas de interpretação quanto aos elementos estabelecidos nesta norma, conforme a análise supra.

Quanto à inclusão de notas fiscais não lançadas na Conta Mercadorias, correspondentes a operações que não tiveram desembolsos financeiros, estas foram constatadas pela fiscalização, em

resposta à diligência solicitada pela instância prima, e realizadas as devidas correções, excluindo os documentos fiscais relativos às operações de devolução de mercadorias, remessa em bonificação, doação e brindes (demonstrativos corrigidos às fls. 79 a 90), sucumbindo parte do crédito tributário, em conformidade com os novos levantamentos das Contas Mercadorias dos exercícios de 2010 a 2012, evidenciados às fls. 74 a 77.

Assim, este questionamento já foi devidamente tratado na instância preliminar, que reduziu o crédito tributário em relação aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, diante da correção realizada pela fiscalização, em diligência solicitada, consubstanciando o Princípio da Verdade Material, não havendo razão para improcedência do lançamento de ofício, pretendida pela recorrente, e sim sua parcial procedência.

Segunda Acusação – “OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO – *exercício de 2013*”.

Quanto ao Levantamento Financeiro apurado, fl. 22, este constitui em técnica de auditoria, prevista no art. 643, I, do RICMS, que permite ao auditor fiscal concluir sobre o equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos efetuados e as receitas auferidas pelo contribuinte. Caso se constate que os desembolsos foram superiores às disponibilidades, a legislação tributária autoriza o Fisco a se valer da presunção “*juris tantum*”, arrimada no parágrafo único do art. 646 do mesmo Regulamento, supracitado, que também prevê a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

In casu, aplicada a técnica de Levantamento Financeiro no exercício auditado, a fiscalização constatou a ocorrência de desembolsos superiores à receita declarada pelo contribuinte, que resultou na apuração e lançamento do crédito tributário.

Em relação a esta acusação, a recorrente alega a falta de elementos na composição do Levantamento Financeiro, como saldos de Caixa, Bancos, Duplicatas, empréstimos, outras receitas, porém não trouxe aos autos provas das rubricas que alegou terem sido omissas.

Pois bem. A fiscalização utilizou dos dados declarados pelo contribuinte, com análise da documentação fiscal por ele apresentada, já que ele declarou (fl. 45) não possuir escrita contábil regular, que apurou a omissão de vendas denunciada, cabendo-lhe as provas da improcedência da presunção legal, conforme a exegese do art. 646 do RICMS/PB. O contribuinte não apresentou provas documentais que acobertassem as suas razões, já que alega serem inexistentes os dados da apuração levantada pela fiscalização à fl. 28. Assim, sem provas que a sustentem, não há como acatar as alegações recursais.

Aduz ainda imprecisão nos valores alocados a título de vendas de mercadorias do exercício de 2013, tendo em vista que na Conta Mercadorias (fl. 13) consta o valor de R\$ 457.125,13, enquanto no Levantamento Financeiro (fl. 22) foi alocado o montante de R\$ 477.037,94.

Analisando os dois demonstrativos, vislumbro não haver nenhuma incongruência, pois na Conta Mercadorias, a técnica não permite que seja computada as vendas sem tributação, daí a separação dos valores de R\$ 457.125,13, referente às vendas com tributação normal, e de R\$ 24.685,59, inerente às operações de saídas não tributadas, sendo R\$ 19.912,81 de vendas e R\$ 4.772,78 relativo a outras saídas (ver quadro resumo do Livro de Apuração do ICMS à fl. 28).

Já no Levantamento Financeiro, o valor de vendas deve ser computado em sua totalidade, pois representa o total de receitas auferidas, ou seja, R\$ 477.037,94, correspondente à soma dos valores

de R\$ 457.125,13 (vendas com tributação normal), e de R\$ 19.912,81 (vendas sem tributação). Portanto, não vislumbro erro ou imprecisão nos procedimentos de auditoria fiscal adotado pela autora da inicial, tampouco nos valores alocados nas técnicas de auditoria utilizadas.

Destarte, diante do insucesso dos fundamentos trazidos no recurso voluntário, deve ser mantida a decisão da instância preliminar, que realizou as devidas correções nos créditos tributários decorrentes dos Levantamentos das Contas Mercadorias dos exercícios de 2010, 2011 e 2012, ficando em conformidade com o quadro demonstrativo apresentado à fl. 554.

Pelo exposto,

VOTO - pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e no mérito pelo seu *desprovemento*, para manter a decisão singular, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002243/2014-23 (fls. 2 e 3), lavrado em 27/11/2012, contra a empresa JOSÉ ROZENILDO LEITE MANIÇOBA, CCICMS nº 16.101.923-4, qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário, no montante R\$ 1.989.080,20 (um milhão, novecentos e oitenta e nove mil, oitenta reais e vinte centavos), sendo R\$ 994.540,10 (novecentos e noventa e quatro mil, quinhentos e quarenta reais e dez centavos) de ICMS, por infringência ao art. 158, I e art. 160, I, c/c art. 643, § 4º, II, c/fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 994.540,10 (novecentos e noventa e quatro mil, quinhentos e quarenta reais e dez centavos centavos) de multa por infração arimada no art. 82, V, “a”, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário no montante de R\$ 14.809,08 (quatorze mil, oitocentos e nove reais e oito centavos), sendo R\$ 7.404,54 (sete mil, quatrocentos e quatro reais e cinquenta e quatro centavos) de ICMS e R\$ 7.404,54 (sete mil, quatrocentos e quatro reais e cinquenta e quatro centavos), referente à multa por infração.

[1] Lei nº 10.094/13

Art. 23. O direito de constituir o crédito tributário extingue-se com o decurso de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado.

[2] 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. (Redação dada pela [Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008](#)) (Vide art. 26 da Resolução CGSN nº 50, de 2008)

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 28 de junho de 2018.

PETRÔNIO RODRIGUES LIMA

Conselheiro Relator