



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

PROCESSO Nº1898142014-9

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ªRecorrente:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

1ªRecorrida:F & A GRÁFICA E EDITORA LTDA. ME.

2ªRecorrente:F & A GRÁFICA E EDITORA LTDA. ME.

2ªRecorrida:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

Repartição Preparadora:SUBG.DA RECEBEDORIA DE RENDAS GER.REG.1ª REGIÃO

Autuante(s):VILMA CRISTINA MORAIS BORGES

Relator:CONS.ºPETRONIO RODRIGUES LIMA

OMISSÃO DE VENDAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. ESTABELECIMENTO GRÁFICO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS RESTRITA ÀS SAÍDAS DE IMPRESSOS PERSONALIZADOS PARA USO DO ENCOMENDANTE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA DECISÃO SINGULAR. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

Falta de lançamentos de notas fiscais de aquisição nos livros próprios caracteriza a presunção legal de que houve omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido. A condição para que a saída dos produtos da gráfica não alcance a incidência do ICMS é que sejam impressos personalizados e sob encomenda. Aqueles destinados à comercialização ou à industrialização estão sujeitos ao ICMS. À recorrente, tendo atividades dentro do campo do imposto estadual, e não provando a condição da não incidência por ela alegada, aplica-se a presunção “juris tantum” de omissões de receitas pretéritas.

A ausência de elementos de provas por parte da fiscalização, em relação a alguns períodos denunciados, e ajustes nos valores lançados na inicial, inquinou parte do crédito tributário exigido.

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

A C O R D A M os membros da Segunda Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, 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 prolatada na instância singular, que julgou *parcialmente procedente* Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002580/2014-10, lavrado em 30/12/2014, contra a empresa F & A GRÁFICA E EDITORA LTDA.(CCICMS: 16.128.923-1), condenando-a ao pagamento do crédito tributário de R\$ 12.012,88 (doze mil, doze reais e oitenta e oito centavos), sendo R\$ 6.006,44 (seis mil, seis reais e quarenta e quatro centavos), de ICMS, por infração aos arts. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646 todos do RICMS, aprovado pelo Decreto 18.930/97, e R\$ 6.006,44 (seis mil, seis reais e quarenta e quatro centavos),

de multa por infração, nos termos do art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário de R\$ 109.777,98 (cento e nove mil, setecentos e setenta e sete reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 54.888,99 (cinquenta e quatro mil, oitocentos e oitenta e oito reais e noventa e nove centavos) de ICMS, e R\$ 54.888,99 (cinquenta e quatro mil, oitocentos e oitenta e oito reais e noventa e nove centavos), de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

P.R.I

Segunda Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 13 de julho de 2018.

PETRONIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Relator

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros da Segunda Câmara, DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES, MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTE SIMÕES e SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

Assessor Jurídico

#RELATÓRIO

Trata-se de recursos voluntário e hierárquico interpostos nos termos dos art. 77 e 80 da Lei nº 10.094/13, contra decisão proferida em primeira instância, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002580/2014-10, lavrado em 30/12/2014, contra a empresa F & A GRÁFICA E EDITORA LTDA.(CCICMS: 16.128.923-1), em razão da irregularidade, identificada na auditoria do exercício de 2009, abaixo citada:

FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> 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.”

NOTA EXPLICATIVA:

Conforme planilha em anexo.

Em decorrência da acusação, por infringência aos arts. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, o autuante procedeu ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS, no valor total de R\$60.895,43 (sessenta mil, oitocentos e noventa e cinco reais e quarenta e três centavos) e R\$ 60.895,43 (sessenta mil, oitocentos e noventa e cinco reais e quarenta e três centavos), de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, perfazendo o crédito tributário de R\$ 121.790,86 (cento e vinte e um mil, setecentos e noventa reais e oitenta e seis centavos).

Instruem os autos cópias das provas documentais apresentadas pela fiscalização - fls. 10/26.

Cientificado da autuação de forma pessoal em 30/12/2014, pelo seu sócio-administrador, fl. 4, o contribuinte se manifestou em sua defesa, tempestivamente, apresentando peça reclamatória, protocolada em 29/1/2015, fls. 28 a 37, em que, em suma, alega: decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009; que os valores apurados careciam de suporte legal; que a multa teria caráter confiscatório, requerendo, ao final, decretação de nulidade ou realização de diligência.

Com informações de não haver antecedentes fiscais relacionados com a acusação em tela, fl. 55, foram os autos conclusos e remetidos à instância prima, e distribuídos à julgadora fiscal, Rosely Tavares de Arruda, que decidiu pela procedência parcial da autuação, fls. 58 a 67, condenando o contribuinte ao crédito tributário de R\$ 12.012,88, sendo R\$ 6.006,44 de ICMS, e R\$ 6.006,44 de multa por infração, de acordo com a ementa que abaixo transcrevo:

PRELIMINARES. DECADÊNCIA E NULIDADE AFASTADAS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. INFRAÇÃO CONFIGURADA.

A lavratura do auto de infração foi procedida consoante as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade de que tratam os artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13, atendendo aos requisitos formais, essenciais à sua validade, oportunizando-se ao contribuinte todos os momentos para que se defendesse, reiterando-se a ampla defesa, o contraditório, e o devido processo legal administrativo.

Não tendo sido objeto de declaração (auto-lançamento), para efeito de homologação, o valor apurado pela fiscalização será constituído de ofício, cujo prazo inicial a ser aplicado é o disposto no art. 173, I, do CTN.

A falta de lançamento de documentos fiscais de aquisição nos livros próprios enseja a omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do imposto, conforme presunção legal, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. *In casu*, ajustes necessários de ofício, após a análise das provas materiais que fundamentara a acusação, levaram a sucumbência de parte dos créditos lançados na inicial.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Regularmente cientificada da decisão singular, de forma pessoal em 31/7/2017, fl. 69, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, fls. 71 a 80, protocolado em 30/8/2017, fl. 70, em que aborda, em síntese, os seguintes pontos em sua defesa:

- a. Que não poderia ter sido autuada em razão de a atividade da empresa não sofrer incidência de ICMS, já que não teria havido fato gerador deste imposto;
- b. Não houve circulação de mercadorias na atividade realizada pela autuada, pois o que se vende é o serviço;
- c. Que seus serviços estão expressos na Lei Complementar nº 116/03;
- d. Chama a atenção para as alterações no item 13.05, do anexo da LC nº 116/03, ocorridas em 29/12/2016, aduzindo que estas não poderiam alcançar o exercício de 2009, período dos fatos geradores denunciados;
- e. Ressalta que a atividade de composição gráfica por encomenda não é tributada, citando a Súmula 156 do STJ, e que mesmo assim, não poderia ter sido cobrado imposto diante da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, e que teria este o caráter objetivo;
- f. Que mesmo que houvesse ocorrência da incidência do ICMS, a empresa, à época do fato gerador, era optante pelo Simples Nacional, e que deveria ter sido aplicada a alíquota por dentro do Simples Nacional;
- g. Que a penalidade aplicada teria sido desproporcional e confiscatória;
- h. Ao final, requer a nulidade da autuação, pelas razões apresentadas, alternativamente que seja declarada a imunidade pela atividade por ela realizada, ou ajustado o valor às alíquotas inerente ao Simples Nacional, bem como a redução das multas aplicadas, em observância à proporcionalidade e razoabilidade.

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

Eis o relatório.

V O T O

A matéria em apreço versa sobre os recursos voluntário e hierárquico a ser analisada por esta relatoria, decorrentes da decisão da autoridade julgadora singular, que julgou parcialmente procedente o auto de infração em epígrafe, contra a empresa F & A GRÁFICA E EDITORA LTDA., cuja autuação versa sobre a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis,

caracterizada pela falta de lançamentos das notas fiscais no Livro de Registro de Entradas, identificadas durante a auditoria no exercício de 2009.

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 os requisitos estabelecidos em nossa legislação tributária, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal, da autuação, nos termos dos arts. 15 a 17 da Lei nº 10.094/2013, devidamente analisado pela instância preliminar.

Importa, ainda, declarar que a peça recursal apresentada atendeu ao pressuposto extrínseco da tempestividade, previsto no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

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

A acusação em tela decorre da identificação de notas fiscais de aquisições durante o exercício de 2009, verificado às fls. 10 a 26, não lançadas nos livros próprios, que teve como fulcro o artigo 646 do RICMS/PB, que autoriza a presunção *juris tantum* de que teria havido omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem recolhimento do imposto, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, já que o mesmo é detentor dos livros e documentos inerentes a sua empresa, podendo produzir provas capazes de ilidir a acusação imposta pelo Fisco. Senão vejamos:

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.

É de bom alvitre esclarecer que a obrigatoriedade de escrituração no Livro Registro de Entradas envolve todos os registros de entrada de mercadorias, tributadas ou não, com a qual o contribuinte transacione em determinado período, de acordo com o que estabelece o art. 276 c/c art. 166-U, do RICMS:

Art. 276. O Registro de Entradas, modelos 1 ou 1-A, Anexos 24 e 25, **destina-se à escrituração do movimento de entradas de mercadorias, a qualquer título**, no estabelecimento e de utilização de serviços de transporte e de comunicação. (grifo nosso)

Art. 166-U. Em relação ao DANFE e à NF-e, aplicam-se, no que couber, as normas previstas para os demais documentos fiscais.

Da entrada de mercadoria no estabelecimento nasce a obrigação do lançamento da nota fiscal respectiva no Livro Registro de Entradas. Do contrário, a legislação tributária autoriza a presunção de que trata o artigo 646, acima destacado, de omissão de vendas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, desde que, por óbvio, tenha havido dispêndio financeiro nas referidas aquisições. O citado dispositivo acompanha o que determina a Lei nº 6.379/96, no § 8º do seu artigo 3º^[1].

Ressalte-se que o que se está tributando é o valor das saídas de mercadorias tributáveis omitidas em etapa anterior e cujas receitas auferidas serviram de esteio para o pagamento das aquisições, em que as entradas não foram registradas, o que repercute em violação aos arts. 158, I e 160, I, do RICMS/PB, por presunção legal.

Aduz o contribuinte em seu recurso voluntário, que não poderia ter sofrido a autuação em epígrafe, já que sua atividade não sofre incidência de ICMS, pois se trata de serviços de gráfica e editora, albergada pela LC nº 116/2003, discriminada no item 13.05 de seu anexo, que relaciona a lista de serviços em que incide o ISS.

Conforme o item 13.05, acima mencionado, os serviços referentes à composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, na época do fato gerador, estavam submetidos ao campo de incidência do ISS. Desta narrativa, extrai-se entendimento de que somente os serviços de gráfica personalizados de uso do encomendante é que afastaria sua saída do campo de incidência do ICMS. Inteligência emergente da Súmula 156 STJ, citada pela recorrente. Vejamos:

“A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.”

É o que acompanha a nossa legislação tributária, quando excluiu do campo de incidência do ICMS, as saídas de impressos personalizados^[2] sob encomenda. Vejamos a legislação correlata:

RICMS/PB

Art. 4º O imposto não incide sobre:

(...)

XI - operações com impressos personalizados promovidas por estabelecimentos gráficos a usuário final;

Assim, a condição para que a saída dos produtos da gráfica não alcance a incidência do ICMS é que sejam impressos personalizados e sob encomenda. Aqueles destinados à comercialização ou à industrialização estão sujeitos ao ICMS.

Apesar de suas alegações, a recorrente não trouxe aos autos nenhuma prova material de que sua atividade era apenas de serviços de impressos personalizados feitos por encomenda. Sequer

demonstrou que realizava este tipo de serviço.

Com efeito, consta no cadastro do contribuinte, que a empresa autuada tem como atividade, além de serviços de acabamentos gráficos, o comércio varejista de artigos de papelaria (CNAE 4761-0/03). Fato este, por si só, não afasta a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, cabendo ao contribuinte as provas da improcedência da acusação, o que, no caso, não ocorreu. Apenas alegações sem provas que a sustentem não têm o condão de ilidir a acusação em epígrafe.

Da mesma forma foi em relação à imunidade invocada pela recorrente, pois esta apenas alcança as saídas de livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, consoante a literalidade do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal^[3], não abrangendo outras atividades do sujeito passivo.

Portanto, em suma, o contribuinte não provou que suas operações se encontravam exclusivamente no campo de incidência do imposto municipal, ou mesmo imunes, e não havendo justificativas da origem dos recursos utilizados nas compras correspondentes às notas fiscais não lançadas, caracterizada está a acusação inserta na inicial.

No tocante ao argumento de que por ser optante pelo regime de recolhimento do imposto pelo Simples Nacional, não caberia a aplicação da alíquota de 17%, e sim aquela conferida a este regime simplificado de tributação, não prospera, pois, embora o contribuinte autuado fosse optante 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.*)

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.

No tocante à multa por infração sugerida pela fiscalização, confirmada pelo órgão julgador singular, é essencial anotar que esta penalidade decorre de lei, mais precisamente, do art. 82, V, "f", da Lei nº 6.379/96, logo, em observância ao Princípio da Legalidade, não compete à fiscalização aplicar percentual não previsto em lei para o fato infringente.

Com referência a suscitada inconstitucionalidade da multa por infração, que violaria os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade, reitero que a sanção em comento decorre de lei, devendo os auditores fiscais aplicá-la sob pena de responsabilidade funcional, nos termos dos arts. 141 e 142 do CTN. Além disso, não compete aos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, em harmonia com o art. 99 da Lei nº 6.379/96, abaixo transcrito, *in verbis*:

“Art. 99. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;” (grifos nossos)

Relativamente ao recurso hierárquico, a instância preliminar excluiu parte do crédito tributário inicialmente apurado, no montante de R\$ 109.777,98, por carência de provas materiais em relação aos períodos de fevereiro e outubro de 2009, e correções relacionadas aos períodos de junho, agosto e dezembro do mesmo exercício.

Pois bem. É cediço, que a fiscalização deve oferecer as provas necessárias que confirmem suas afirmações ou argumentos. É regra geral, concernente a matéria de prova, delineada no Código de Processo Civil (CPC), em seu art. 373[4], que cabe ao autor da acusação o ônus de provar o fato constitutivo de seu direito, e ao réu o ônus de provar a sua inexistência, por fato impeditivo, modificativo ou extintivo, bem como estabelece em seu art. 374[5] as situações fáticas que independem de provas. No caso específico dos autos, havendo a indicação da falta de lançamentos de notas fiscais de aquisição, a lei autoriza a presunção de que houve omissão de vendas pretéritas, cabendo ao contribuinte provar a negativa da acusação presumida.

No caso sob exame, vislumbra-se que em relação às denúncias referentes aos meses de fevereiro e outubro de 2009, a autora da ação fiscal não trouxe aos autos os elementos mínimos necessários para que se consubstanciassem as denúncias objeto do recurso hierárquico, não se sabendo quais notas fiscais destes períodos deixaram de ter seus devidos registros fiscais, de forma que assiste razão ao julgador monocrático, que afastou o correspondente crédito tributário.

Comungo também com a decisão monocrática, quanto às correções do crédito tributário em relação aos períodos de junho e agosto de 2009, reduzindo-os, diante da análise das provas materiais apresentadas pela fiscalização, conforme planilha demonstrativa às fls. 64, 65. Também foi observado imposto lançado a menor na inicial, relativamente aos meses de março e abril de 2009, não podendo mais ser recuperado pelo Estado em função do alcance da decadência tributária, bem como em relação a novembro do mesmo exercício, que, por equívoco, ficou ausente do lançamento de ofício, devendo o crédito tributário ser constituído conforme quadro resumo levantado à fl. 66.

Por todo exposto,

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 prolatada na instância singular, que julgou *parcialmente procedente* Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002580/2014-10, lavrado em 30/12/2014, contra a empresa F & A GRÁFICA E EDITORA LTDA.(CCICMS: 16.128.923-1), condenando-a ao pagamento do crédito tributário de R\$ 12.012,88 (doze mil, doze reais e oitenta e oito centavos), sendo R\$ 6.006,44 (seis mil, seis reais e quarenta e quatro centavos), de ICMS, por infração aos arts. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646 todos do RICMS, aprovado pelo Decreto 18.930/97, e R\$ 6.006,44 (seis mil, seis reais e quarenta e quatro centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário de R\$ 109.777,98 (cento e nove mil, setecentos e setenta e sete reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 54.888,99 (cinquenta e quatro mil, oitocentos e oitenta e oito reais e noventa e nove centavos) de ICMS, e R\$ 54.888,99 (cinquenta e quatro mil, oitocentos e oitenta e oito reais e noventa e nove centavos), de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

Segunda Câmara de Julgamento. Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 13 de julho de 2018..

PETRONIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Relator