

A.I. Nº - 110419.0016/18-8
AUTUADO - ALEXANDRO FREITAS DE BRITO EIRELI
AUTUANTE - JOSELINA PINHEIRO CABRAL DOS SANTOS
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 28.02.2019

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0004-04/19

EMENTA ICMS.: SIMPLES NACIONAL. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS. Provado erro na informação da receita e alíquota aplicada a menor. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Comprovada a omissão da receita, cujo imposto foi exigido mediante o tratamento diferenciado dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo Regime Especial Unificado de Recolhimento de Tributos e Contribuições SIMPLES NACIONAL. Infrações subsistentes. **c)** ENTRADA DE MERCADORIAS OU BENS NÃO REGISTRADOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Não ficou comprovado nos autos a falta de registro dos pagamentos referentes às notas fiscais que dão suporte ao presente lançamento na escrita contábil do autuado, pois a auditoria foi efetuada exclusivamente na escrita fiscal do contribuinte. Infração insubstancial. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 12/09/2018, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$226.783,99, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 - 17.02.01 - Efetuou recolhimento a menor do ICMS declarado, referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, devido a erro na informação da receita e/ou alíquota aplicada a menor referentes aos meses de junho/2014 a dezembro de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$11.951,69, acrescido da multa de 75%.

Infração 02 - 17.03.16- Omissão de saídas de receita através de levantamento fiscal - Sem dolo, nos meses de junho/2014 a dezembro de 2017, no valor de R\$210.376,79, acrescido da multa de 75%.

Infração 03 - 17.03.17- Omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de apuração realizada através de confronto entre as notas fiscais de entrada e a escrituração do livro Registro de Entrada - sem dolo, nos meses de junho/2014 a dezembro de 2017, no valor de R\$4.455,51, acrescido da multa de 75%.

O autuado apresenta defesa (fls.147 a 148), inicialmente esclarecendo tratar-se de empresa familiar com poucos funcionários e parcos recursos financeiros, razão pela qual não possui equipe técnica de qualidade.

Diz que lida essencialmente com pescado *in natura*, fato este sujeito a uma tributação de constante alteração, o que exige uma observação detalhada, seja ela por categoria de produto, ou classificação da atividade econômica.

Informa que a empresa possui 04 anos de funcionamento, e a medida em que houve um crescimento na atuação no mercado passou a requerer de sua contabilidade informações maiores acerca da sua vida tributária e fiscal, pedindo que fosse feita uma análise sobre os tributos, e se os mesmos estavam apurados de acordo com as determinações legais vigentes.

Diz que ao ser informado de que detinha algumas informações em desconformidade com a realidade do faturamento da empresa o que gerava uma distorção entre o valor a ser pago a título do Simples Nacional solicitou que fosse feita retificação destas informações junto à Receita da Fazenda Federal, fato este ocorrido no dia 12/09/2018, conforme Relatório fornecido pela mesma, que atesta retificação do período de 09/2014 a 10/2017.

Reconhece a existência de desconformidades nos valores apresentados junto ao Simples, que geraram uma inconsistência no recolhimento do tributo, entretanto, de forma espontânea e sem qualquer tipo de autuação a empresa já havia efetuado as correções necessárias junto à Receita Federal. Ressalta que o ICMS compõe o Simples Nacional, cuja autuação da Receita Estadual tem como objetivo apurar.

Informa que a empresa está viabilizando junto à Receita Federal o parcelamento do Simples Nacional de todo o período já informado, com vista a equalizar a dívida gerada pela sua retificação espontânea dos lançamentos tributários efetuados no período de 09/2014 a 10/2017, conforme cópia documental que informa estar anexando.

Aduz que diante da comprovação de que foi feita, de forma espontânea junto à Receita Federal as devidas retificações no Simples Nacional, que engloba o ICMS estadual, não há que se falar em e qualquer irregularidade, pois a mesma já não existia no momento da autuação.

Requer o cancelamento do Auto de Infração.

A autuante ao prestar a informação fiscal às fls.158/159 após efetuar um resumo dos argumentos defensivos informa que a empresa foi intimada e tomou ciência para apresentação de Livros e Documentos Fiscais em 17/07/2018, fl. 12, com o fito de verificação fiscal, para atender à Ordem de Serviço 503198/18, dando-se assim, o início da Ação Fiscal da qual foram apuradas as irregularidades descritas na inicial do Auto de Infração, no campo Descrição dos Fatos e detalhamento de cada infração nas páginas que compõem o Processo (fls. 01 a11).

A autuada, por sua vez, providenciou a regularização da sua situação fiscal junto à Receita Federal, em 12/09/2018 conforme documentos anexados à sua defesa (fls.147 a 154), o que não produz a anulação do feito fiscal que já se encontrava em curso.

Solicita o julgamento do Auto de Infração, em conformidade com os fatos anteriormente descritos.

VOTO

No Auto de Infração em epígrafe, o autuado foi acusado de, na condição de inscrito no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, ter recolhido a menor o ICMS em decorrência de erro na informação da receita e/ou aplicação de alíquota a menor (infração 01), omissões de saídas tributadas apurada através de levantamento fiscal (infração 02), e presunção de omissão de saídas tributadas realizada através do confronto entre as notas fiscais de entrada e a escrituração do livro Registro de Entradas (Infração 03).

Na apresentação da defesa, o sujeito passivo não apresentou nenhum documento ou demonstrativo para contrapor aos elaborados pela autuante. Reconhece existir equívocos nas informações apresentadas à Receita Federal, que geraram desconformidade no recolhimento do tributo, tanto que, de forma espontânea, efetuou as devidas retificações junto à Receita Federal, referentes ao período autuado compreendido entre setembro de 2014 a outubro de 2017, no dia 12/09/2018. Como prova de sua assertiva, anexa às fls. 149 a 152, extrato informativo de Apurações

e retificações das PGDAs e relatório de Situação Fiscal emitido pelo Secretaria da Receita Federal, fls. 153/154.

Da análise dos citados documentos, constato que os de fl. 149 a 152 informam que de fato foram efetuadas retificações em 12/09/2018, nas PGDAs referentes ao período autuados, porém, observo que naquela data o contribuinte já se encontrava sob ação fiscal, ocorrida em 17/07/2018, momento em que se iniciou o inicio da ação fiscal, através da ciência do contribuinte na Intimação para apresentação de livro e documentos, conforme se verifica à fl. 12.

Ademais, observo que os mencionados documentos informam que os valores dos impostos retificados encontram-se pendentes de pagamento, fato este confirmado através do Relatório de Situação Fiscal, emitido pela Receita Federal fls. 153/154, e a própria informação prestada pelo contribuinte de que: *a empresa está viabilizando junto à receita federal o parcelamento do Simples Nacional de todo o período já informado, com vista a equalizar a dívida gerada pela sua retificação espontânea dos lançamentos tributários efetuados no período de 09/2014 a 10/2017.*

Por outro lado, verifico que as exigências fiscais foram apuradas através dos demonstrativos anexados aos autos às fls. 14/57, e mídia magnética, fl. 140.

Na infração 01 foi exigido o imposto sobre as operações acobertadas por documentos fiscais de vendas emitidos pelo próprio contribuinte, **declaradas** nas PGDAS após a aplicação das alíquotas constantes no Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, correspondentes à Receita bruta acumulada auferida em 12 meses, incluindo as Receitas omitidas, enquanto que na infração 02 o imposto foi exigido sobre as operações **não** declaradas nas PGDAS.

Assim, como não foram apresentadas quaisquer provas capazes de desconstituir os lançamentos atinentes às infração 01 e 02, são subsistentes, tendo em vista que os demonstrativos acostados ao processo comprovam a ocorrência de pagamento a menos do imposto e falta de pagamento e devido na condição de empresa optante pelo regime do Simples Nacional.

A infração 3 trata de presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas.

Para essa situação a legislação do ICMS, no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, prescreve que “Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar: saldo credor de caixa, suprimento a caixa de origem não comprovada, manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como entrada de mercadorias ou bens não registrados, pagamentos não registrados ou das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por: instituições financeiras; administradoras de cartões de crédito ou débito; “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

Portanto, a irregularidade apontada tem por base o valor das entradas não declaradas, com fundamento na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.

No caso presente, de acordo com os documentos que embasam a infração, especialmente o demonstrativo de fls. 14/17; 25/29; 37/40, constato que restou comprovado que a auditoria foi efetuada exclusivamente nos livros fiscais do contribuinte, conforme a informação inserida no cabeçalho do referido demonstrativo, o qual transcrevo: “NFs NÃO REGISTRADAS NO LRE POR ORIGEM”.

Assim, não existem provas de que os pagamentos referentes aos referidos documentos fiscais não estavam registradas na escrita contábil do autuado, o que caracterizaria a omissão de receitas (de saídas de mercadorias) empregadas no pagamento das entradas que deixaram de ser contabilizadas, razão pela qual fica afastada a exigência da infração 03.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, julgando procedente as infrações 01 e 02 e improcedente a infração 03.

VOTO DISCORDANTE (Quanto ao mérito da infração 3)

Em que pese a boa fundamentação apresentada pela n. Relatora, discordo do seu posicionamento quanto à improcedência da infração 3, fundamentando que a “*auditoria foi efetuada exclusivamente nos livros fiscais do contribuinte*” onde se constatou o não registro das notas fiscais e que “*não existem provas de que os pagamentos referentes aos referidos documentos fiscais não estavam registradas na escrita contábil do autuado, o que caracterizaria a omissão de receitas (de saídas de mercadorias) empregadas no pagamento das entradas que deixaram de ser contabilizadas*”.

A infração acusa “*omissão de saídas de mercadorias tributada, presumida por meio de apuração realizada através do confronto entre as notas fiscais de entrada e a escrituração no Livro Registro de Entrada – sem dolo*”, aplicando o disposto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

...

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

Portanto, a presunção, legal da ocorrência do fato gerador da ocorrências de operações ou prestações tributáveis, tem por base o valor das “*entradas de mercadorias ou bens não registradas*”.

A lógica da presunção, é a de que se parte de uma fato conhecido (entrada de mercadorias não registradas), para exigir o imposto de uma fato presumido não conhecido (receitas anteriores não registradas que foram empregadas no pagamento das entradas não registradas).

Observo que a contrapartida na Contabilidade, do registro da (i) entrada das mercadorias (débito em conta do Ativo), é o registro de uma obrigação de pagar (ii), crédito no passivo (Fornecedores), se adquirida a prazo, ou crédito na conta Caixa (iii), se pago avista. E mesmo que tenha sido adquirido a prazo, ocorre o crédito na conta Caixa quando ocorrer o pagamento da obrigação (débito na conta Fornecedores).

Isto posto, se o contribuinte não registra na escrita fiscal a entrada das mercadorias, como acusa a infração 3, também não contabiliza a entrada da mercadoria (+ Ativo: Mercadoria), compondo seus estoques, sem registrar o desembolso pelo pagamento (- Ativo: Caixa), possibilitando que as mercadorias não registradas venham a ser comercializadas também sem registro, visto que no momento das vendas não tem como dar baixa nos estoques (mercadoria), tendo em vista que não registrou a sua entrada.

Também, se não registrou a entrada das mercadorias, não tem como registrar os seus pagamentos, visto que a contrapartida do débito no estoque das Mercadorias é o crédito na conta Caixa (mesmo que tenha transitado pelo Passivo/Fornecedores). Logo, o desembolso do caixa que não é registrado, presumivelmente terá como origem uma receita, também não registrada.

Ressalto que a apuração da base de cálculo da presunção prevista no art. 4º, §4º, IV da Lei 7.014/96, (*entradas de mercadorias ou bens não registradas*) pode ser feita de várias formas, a exemplo:

Auditoria de Estoques – base: quantidades de mercadorias registradas nos Livros de:

Inventário: 100 unidades (Estoque inicial)

Entrada: 500 unidades (notas fiscais de compras escrituradas de janeiro a dezembro)

Estoques: 600 unidades (disponíveis para vender no exercício)

Inventário: (200) unidades (Estoque final – mercadorias não vendidas)

Saídas Reais = 400 unidades (EI + E – EF = 100 + 500 – 200)

Registro de Saída = 450 unidades

Omissão de Entradas: 50 unidades (Saídas Reais – Saídas registradas)

A partir desta constatação, é exigido o imposto a título de presunção de “*entradas de mercadorias ou bens não registrados*,” com apuração em documentos e livros fiscais (notas fiscais de entrada e saída e registro dos inventários) da sociedade empresarial, não sendo utilizado dados registrados nos Livros Contábeis (Diário, Razão, Caixa), visto que os lançamentos contidos na escrita fiscal em “partida simples” (entradas de mercadorias = LRE; saída de mercadorias = LRS), são registrados na escrita contábil em “partidas dobradas” (Mercadoria/débito no Ativo+, contrapartida Caixa/crédito no Ativo- ‘avista’ ou Fornecedores+ ‘a prazo’).

Diante do roteiro da auditoria que apurou as entradas não registradas, em se tratando de presunção relativa, é facultado ao contribuinte fazer prova em contrário (§ 4º *Salvo prova em contrário*).

Usualmente, nestas autuações o contribuinte apresenta provas com base nos registros fiscais que foram utilizados no roteiro da auditoria de estoques, como por exemplo (i) utilização de dados incorretos pela fiscalização dos inventários (inicial e final); (ii) não inclusão de quantidades consignadas em notas fiscais de entrada ou de saída devidamente registradas nos livros fiscais; (iii) agrupamento de mercadorias similares, etc.

Todas as provas são pertinentes aos dados dos estoques registrados no livro Registro de Inventário; notas fiscais de entrada e saídas computadas ou não computadas no levantamento fiscal devidamente registradas nos livros fiscais de Registro de Entrada ou de Saídas.

Outra forma de apurar a base de cálculo é:

- A) *Identificar operações de circulação de mercadorias com notas fiscais destinadas a sociedade empresarial;*
Identificar o registro de entradas de mercadorias ou bens nos livros fiscais do destinatário.

Nesta situação, diferente do roteiro de auditoria de estoques em que são utilizados apenas dados (notas fiscais e estoques) registrados na escrita fiscal, são utilizados dados fiscais externos (notas fiscais emitidas pelos fornecedores) confrontadas com os registros nos livros fiscais (Registro de Entrada).

A partir da constatação do não registro nos livros fiscais, é exigido o imposto a título de presunção de “*entradas de mercadorias ou bens não registrados*,” tendo como elementos probantes, a nota fiscal e o livro de Registro de Entradas, sendo facultado a sociedade empresarial fazer prova em contrário.

Foi exatamente o que ocorreu neste lançamento, em relação a infração 3, tomando por exemplo a NFe de nº 63.179, emitida em 14/06/2014, pela empresa com CNPJ 19.064.035/0001-12 (Bahia), conforme demonstrativo de fl. 14, que não se encontra registrada no mesmo mês (06/2014) no livro de Registro de Entradas de Mercadorias do estabelecimento autuado cuja cópia foi acostada às fls. 60 a 62.

Estes elementos materializam a presunção da ocorrência do fato gerador e a omissão de saída de mercadorias, em decorrência de “*entradas de mercadorias ou bens não registrados*,” prevista no art. 4º, §4º, IV da Lei 7.014/96, cabendo ao estabelecimento autuado fazer prova em contrário.

Usualmente, os contribuintes nesta situação, apresentam provas (i) do registro da NFe em outros meses; ii) ocorrência de devolução da mercadoria; iii) não ter adquirido a mercadoria e outras situações fazendo se acompanhar da provas cabíveis.

Na situação presente nenhuma prova foi apresentada, tendo o contribuinte apenas admitido que:

“É verdade que existiam desconformidades nos valores apresentados junto ao simples e que geraram uma desconformidade no recolhimento do tributo, entretanto, conforme resta claro, de forma espontânea e sem

qualquer tipo de autuação o proprietário da empresa já havia efetuado as correções necessárias junto à Receita Federal para alterar o simples desde o período informado" (fl. 148)

Ressalte-se ainda, que o contribuinte com CNPJ 19.064.035/0001-12, localizado no Estado da Bahia, emissor da NFe de nº 63.179, é fornecedor habitual do estabelecimento autuado, visto que a NFe 60.688 emitida pelo mesmo foi registrada no mês de maio/2014 no livro de Registro de Entrada (fl. 60) e as NFEs 71.688, 72.567, 72.568 e 72.583 também foram registradas no mês de julho/2014 (fl. 62).

Observo ainda, que a fiscalização no curso da ação fiscal constatou operações habituais não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, e efetuou a proporcionalidade da base de cálculo como previsto na Instrução Normativa nº 56/2007.

Por tudo que foi exposto, entendo que restou comprovado que o estabelecimento autuado não efetuou o registro das entradas de mercadorias consignadas nas notas fiscais que lhe foram destinadas, e correto o procedimento fiscal na exigência do ICMS a título de omissão de receitas, com base no disposto no art. 4º, §4º, IV da Lei 7.014/96, e o contribuinte não apresentou qualquer prova em contrário como previsto na presunção legal.

Voto pela PROCEDÊNCIA da infração 3.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **110419.0016/18-8**, lavrado contra **ALEXANDRO FREITAS DE BRITO EIRELI**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$222.328,48**, acrescido da multa de 75%, prevista nos artigos 34 e 35 da Lei Complementar nº 123/06, art.44, I da Lei Federal nº 9.430/96, de 27/12/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2019

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE / VOTO DISCORDANTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR