ACÓRDÃO Nº:	**182/2023**
PROCESSO Nº:	2019/6040/506694
TIPO:	RECURSO VOLUNTÁRIO
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	2019/201937
RECORRENTE:	MAC. COM DE MATERIAL P/ CONSTRUÇÃO LTDA
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:	29.444.562-5
RECORRIDA:	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

EMENTA

ICMS. FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. IMPRECISÃO NO *QUANTUM* DA EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA. NULIDADE – A não utilização da melhor técnica de auditoria compromete a verificação do *quantum* da exigência tributária, deixando de conferir a certeza e liquidez de que prescinde o lançamento do crédito tributário.

RELATÓRIO

O contribuinte qualificado na exordial teve contra si lavrado o Auto de Infração de nº 04800020150368100030842201937, que reclama IMPOSTOS/CONTRIBUIÇÕES, no valor total de R$ 22.444,52 (Vinte e dois mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e cinquenta e dois centavos), referentes aos meses 07 e 09/2014, por omissão de receitas (receitas não escrituradas) e insuficiência de recolhimento - diferença de alíquota (Nota Explicativa e Levantamento dos Documentos Fiscais de Entradas Não Registrados).

A autoridade administrativa carreou aos autos: a) Descrição dos fatos e enquadramentos legais; b) Demonstrativo dos Indicadores Utilizados no Cálculo; c) Demonstrativo das bases de cálculo e Percentuais/Alíquotas aplicadas; d) Estrutura do código da alíquota; e) Auto de infração do Simples Nacional; f) Levantamento dos Documentos Fiscais de Entradas Não Registrados; g) Nota Explicativa.

O contribuinte foi intimado por ciência direta, aos 19 dias de dezembro de 2019.

Interpôs impugnação em 20 de janeiro de 2020.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

Aduz que:

a) A impugnação é tempestiva;

b) O auto de infração não atende aos requisitos estipulados pelo art. 35, inciso IV, da Lei 1.288/01;

c) O crédito tributário está decaído, em face ao disposto no art. 150, §4º do CTN;

d) Verifica-se ser possível e admissíveis erros ou omissões de movimento de registro de notas fiscais, mas caso tenham ocorrido não foram intencionais. Por este motivo, se faz necessário que o Auto de Infração não apenas informe valores, mas sim apresente as divergências de forma clara e precisa, pois somente desta forma a empresa poderá usufruir do seu direito, amparada no princípio do contraditório e ampla defesa.

Requer a procedência do pedido liminar, que seja desconstituído o A.I e que seja julgada procedente a impugnação.

Encaminhados os autos ao julgador de primeira instância, em verificação inicial, esse conclui pelo atendimento a todos os requisitos formais que regem o lançamento do crédito tributário.

Em atenção às preliminares, entende que a preliminar suscitada de que o auto de infração não contém em anexo todos os demonstrativos do crédito tributário e os documentos comprobatórios dos fatos em que se fundamenta (art. 35, IV, Lei 1.288/01), não possui nenhum substrato jurídico; que todos os elementos necessários para o exercício da ampla defesa e contraditório estão fartamente apensados aos autos; que intencionais ou não, fato é que a falta de registro de notas fiscais de entradas é grave ilícito fiscal e repercute no quantitativo a ser recolhido de impostos/contribuições; por tais razões denega a preliminar arguida de cerceamento ao direito de defesa.

Relativamente à preliminar de decadência do crédito tributário, em face ao art. 150, § 4º do CTN, a mesma não merece acolhimento, uma vez que constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I, do CTN, que fixa a extinção em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; entende que o caso em tela é típico caso de

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

lançamento de ofício, desta forma, o prazo para o lançamento ocorrer expirar-se-ia somente em 31/12/2019, razão pela qual refuta a referida preliminar.

Em Análise de mérito, aduz que resta sobejamente comprovada a omissão de escrituração de documentos fiscais de entradas, o que enseja a presunção legal de ocorrência de fato gerador do imposto, *ex vi* do art. 21, I, "d", da Lei 1.287/01; que a prova em contrário seria a demonstração de que as entradas de mercadorias foram escrituradas, o que não é o caso do processo administrativo em tela.

Quanto à insuficiência de recolhimento – Diferença de Alíquota, o lastro legal encontra-se insculpido no art. 18, § 1º, da Lei Complementar n. 123/06; que a exigência tributária está relacionada ao incremento na receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao período de apuração (RBT12), referente à omissão de receita apurada no mês de julho, o que acarretou uma mudança na faixa de tributação da empresa, em virtude das omissões de receitas apuradas, lançadas no auto de infração; que o trabalho fiscal contém todos os demonstrativos de cálculos, legislações tributárias pertinentes e nota explicativa, os quais demonstram, inequivocamente, o ilícito fiscal perpetrado pela autuada.

Diante de todo o exposto, conhece da impugnação, nega-lhe provimento e julga procedentes as exigências tributárias contidas no auto de infração de número 04800020150368100030842201937, considerando-se o período de apuração julho/2014, e condena a autuada ao pagamento do crédito tributário consolidado às fls. 02, nos valores originários totais (incluindo-se os valores de multa e juros de mora) de:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ - no valor de R$ 1.017,54 (um mil, dezessete reais e cinquenta e quatro centavos);

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - no valor de R$ 1.017,54 (um mil, dezessete reais e cinquenta e quatro centavos);

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS - no valor de R$ 3.006,45 (três mil, seis reais e quarenta e cinco centavos);

Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS - no valor de R$ 709,91 (setecentos e nove reais e noventa e um centavos);

Contribuição Previdenciária Patronal - CPP - no valor de R$ 8.643,09 (oito mil, seiscentos e quarenta e três reais e nove centavos);

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - no valor de R$ 8.049,99 (oito mil, quarenta e nove reais e noventa e nove centavos).

O contribuinte foi intimado da decisão singular pela via postal na data de 14/12/2020; em 29/12/2020, o recorrente interpõe recurso voluntário, onde argumenta equivoco quanto à lei sobre o período de prescrição; que o contribuinte não incluiu os tributos nos valores licitados em benefício do Estado a fim de gozar do direito à isenção prevista no Decreto nº 2.912/06, não sendo justo que após venha a ser aplicada penalidade, visto que não houve apropriação indébita por parte da empresa.

Instada a se manifestar, a Representação Fazendária constata a não apresentação de fatos novos por parte do recorrente.

Que o crédito tributário se reveste de todas as formalidades legais, sendo asseguradas ao sujeito passivo todas as prerrogativas do devido processo legal.

Desta forma, considerando todo o arcabouço processual recomenda à Egrégia Instância Recursal a manutenção da decisão de primeira instância que julgou o auto de infração procedente.

É o relatório.

VOTO

Tratam os autos de reclamação do ICMS de competência estadual, bem como do imposto e contribuições da União, no ano de 2014, em face da ocorrência de omissão de receitas pretéritas, por deixar de registrar notas fiscais de entradas no livro próprio com presunção da omissão de saídas e insuficiência de recolhimento - diferença de alíquota, no valor total de R$ 22.444,52 (Vinte e dois mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e cinquenta e dois centavos)

Vistos e discutidos os autos processuais aqui em análise, tem-se que o sujeito passivo foi devidamente cientificado do lançamento; o recurso voluntário impetrado é próprio e tempestivo, razão pela qual do mesmo tomo conhecimento.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

O representante do sujeito passivo se encontra constituído nos termos do Art. 20, caput da Lei nº 1.288/01, com redação dada pela Lei nº 2.521/11; da mesma forma o autuante investido de competência legal para a constituição do crédito tributário.

Não há preliminares a serem analisadas.

Os tributos constantes do auto de infração se referem ao Simples Nacional e, por isso, são regidos pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, conforme estabelecem os seus artigos 12 e 13, nestes termos:

> Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.
>
> Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:
>
> I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ;
>
> II – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
>
> III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
>
> IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
>
> V – Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
>
> VI – Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;
>
> VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS;
>
> VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

O autuante indica às fls. 04/05 que o sujeito passivo cometeu as seguintes infrações:

a) Omissão de receitas – Receitas não escrituradas (33330001) – infração aos Arts. 3º § 1º, 13, 18, 25, 26 inciso I, e 34 da LC nº 123/2006 e atualizações. Arts. 57, 82, 84 e 85, inciso I, da Resolução CGSN nº 94/2011. Art. 2º da Lei nº 8.846/94. Art. 283 do RIR/99.

b) Insuficiência de recolhimento – diferença de alíquota (33332001) – infração aos Arts. 3º § 1º, 13, 18 e 25, da LC nº 123/2006 e alterações. Arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 16, 20, parágrafo único, inciso I, 21, 25, 37, §2º, incisos I e II, 84 e 85, inciso III, da Resolução CGSN nº 94/2011 e alterações.

O presente caso cinge-se na prerrogativa legal da presunção de ocorrência do fato gerador, estabelecido no Art. 21, inciso I, alínea "d" da Lei nº 1.287/01, referendado na legislação inerente às empresas enquadradas no regime do Simples Nacional pelo Art. 34 da LC nº 123/06. Vejamos a redação destes dispositivos legais:

> Lei Estadual nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001:
>
> Art. 21. Presume-se ocorrido o fato gerador do imposto, salvo prova em contrário:
>
> I – o fato de a escrituração indicar:
>
> d) a entrada de mercadorias não escrituradas fiscal ou contabilmente;
> [...]
>
> Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006:
>
> Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.

O não registro de notas fiscais de entradas equivale a suprimentos ou receitas escriturais não comprovadas, cuja relação é direta com o fato gerador ocorrido no valor nominal que representam. Ou seja, receitas omitidas ou de origem não comprovada se prestam para fazer ingressar mercadorias com recursos oriundos, presumivelmente, de atual ou pretérita omissão de saídas.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

A omissão de registro de entradas deve-se, por presunção, à ausência de caixa escritural decorrente de anterior omissão de saídas (caixa 2). Trata-se de fato gerador pretérito e ocultado dos registros.

As técnicas fiscais de análise financeira conduzem à conclusão de que a proporção da despesa que ultrapassa a receita deve ser considerada receita omitida e, portanto, tributada.

Ou seja, o contribuinte omitiu receitas, provenientes das vendas de mercadorias tributáveis, ocorridas em data anterior à aquisição das mercadorias constantes das notas fiscais eletrônicas não registradas em livro próprio, conforme foi apurado no Levantamento das Notas Fiscais de Entradas Não Registradas.

A insuficiência de recolhimento da diferencia de alíquota, conforme campo (33332001), decorre da situação anterior, cujo valor nominal que representa a título de omissão de saídas, ao ser incluso no rol das saídas (faturamento), amplia a base tributável que fica sujeita a alíquotas superiores, ensejando este recolhimento adicional.

Portanto, a "Insuficiência de Recolhimento – Diferença de Alíquota" está relacionada ao incremento na receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao período de apuração (RBT12), referente à omissão de receita apurada, o que acarretou uma mudança na faixa de tributação da empresa de acordo com o art. 18, § 1º, da LCnº 123/2006, nestes termos:

> Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.
>
> § 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

O lançamento da Insuficiência de Recolhimento – Diferença de Alíquota é feito automaticamente com o recálculo das alíquotas previstas no Anexo I da Lei Complementar nº 123/2006 quando é identificada a omissão de receitas, uma vez

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

que os valores das omissões são adicionados aos valores que o contribuinte declarou ao Simples Nacional.

Conforme o Anexo I da LC nº 123/2006, quanto maior é o faturamento maior são as alíquotas dos tributos e foi por esse motivo que ocorreu o lançamento da diferença de alíquota em relação aos valores já declarados pelo sujeito passivo.

Ocorre que em ambas as situações a repercussão dos efeitos financeiros decorrentes das omissões apresentadas no levantamento fiscal restou prejudicada. Explico.

A meu ver não foi utilizada a melhor técnica de auditoria para a consecução do fato gerador presumido, porquanto, para alocar as omissões ao faturamento da empresa, em recomposição ao mesmo, e a partir dai serem desdobrados seus efeitos.

A ocorrência da omissão de registro de entradas nos autoriza, como já dito alhures, a presumir que a despesa que ultrapassa a receita, considerada receita omitida e, portanto, tributada, se materializa no momento da ausência do recurso escritural para suportar o custo da aquisição, onde se mostra "descoberto" o caixa.

Nos autos se encontra o Levantamento dos Documentos Fiscais de Entradas não Registrados, fls. 16/17, cujo valor total das aquisições, R$ 104.435,36 (cento e quatro mil, quatrocentos e trinta e cinco reais e trinta e seis centavos) foi integralmente lançado como receita omitida no mês de julho de 2014 (equivalente ao período médio), entretanto, os documentos fiscais cujo registro foi omitido se apresentam durante praticamente todos os meses do exercício, o que deveria motivar a agregação de seus respectivos valores ao faturamento do mês de referência à sua data de emissão.

Desta feita, em meu entendimento, a omissão da receita deve ser agregada ao faturamento no momento da omissão da entrada, sendo esse o marco referencial da verificação da mesma, o que não ocorreu na circunstanciação da infração aqui sob análise.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

Entendo ser perfeitamente possível o lançamento das omissões no mês de sua ocorrência, quando da lavratura do Auto de Infração e Notificação Fiscal – AINF, por meio de seu mecanismo junto ao Demonstrativo das Bases de Cálculo e Percentuais/Alíquotas Aplicados.

Em assim ocorrendo, se estaria agregando as omissões de forma a preservar a fidedigna repercussão financeira que se desdobra mês a mês, bem como resguardando o reflexo que tal fato provoca na variação das alíquotas, uma vez que a cada faixa de faturamento ocorre a alteração das mesmas, o que resulta em consequente omissão dada sua majoração.

No caso em apreço, a variação da alíquota, ante o acréscimo do faturamento pelo lançamento da omissão no mês 07/2014, se verificou em uma única incidência, no mês 09/2014.

Em outras palavras, a omissão da forma como foi alocada não evidenciou a real dinâmica financeira ocorrida ante as omissões de receitas verificadas cada uma a seu tempo, bem como prejudica a apropriação da alíquota que deve ser aplicada a cada faixa de faturamento, considerada sua alteração quando da somatória da omissão ao faturamento apresentado, redundando, de tal forma, na imprecisão do *quantum* da exigência tributária.

Por tal razão, foi por mim suscitada a preliminar de nulidade do lançamento ante o erro na determinação da infração por imprecisão no *quantum* reclamado, por entender que tal imprecisão não cabe ao procedimento de constituição de crédito tributário, uma vez que esse tem a função precípua de dar liquidez e certeza à obrigação tributária, não podendo desses atributos prescindir.

É como voto.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, por unanimidade, acatar a preliminar de nulidade do lançamento, arguida pela conselheira relatora, por erro na determinação da infração por imprecisão no quantum reclamado, para julgar nulo o auto de infração 2019/201937, sem análise de mérito. O Representante Fazendário Gaspar Maurício Mota de Macedo fez sustentação oral pela Fazenda Pública Estadual. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luciene Souza Guimarães Passos, Rui José Diel, Ricardo Shiniti Konya, Osmar Defante, Taumaturgo José Rufino Neto e Edson José Ferraz. Presidiu a sessão de julgamento aos dois dias do mês de agosto de 2023, o conselheiro João Alberto Barbosa Dias.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS, em Palmas, TO, aos treze dias do mês de novembro de 2023.

Luciene Souza Guimarães Passos
Conselheira Relatora

João Alberto Barbosa Dias
Presidente

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br