



ACÓRDÃO Nº:	252/2024
PROCESSO Nº:	2018/7270/500148
TIPO:	REEXAME NECESSÁRIO
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	2018/201873
RECORRIDA:	SÃO MIGUEL COMÉRCIO DE ARTIGOS DE ARMARINHO LTDA
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:	29.427.934-2
RECORRENTE:	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

EMENTA

ICMS. SIMPLES NACIONAL. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS. PROCEDÊNCIA - São procedentes as reclamações tributárias que exigem o ICMS e impostos e contribuições federais formuladas a partir de pagamentos não contabilizados, decorrentes de presumível omissão pretérita de mercadorias tributadas.

RELATÓRIO

A Fazenda Pública Estadual, em conformidade ao que dispõe o artigo 39, caput, da Lei Complementar 123/2006, constituiu o crédito tributário contra o contribuinte já qualificado na inicial para exigir o ICMS e demais impostos e contribuições federais para o exercício fiscal de 2015.

Anexaram-se aos autos o levantamento de notas fiscais não registradas, informações complementares, livro registro de entradas e DANFE's, (fls.23/61).

A autuada foi intimada do auto de infração pela via postal, nos termos do art. 22, inciso I, da Lei 1.287/01, com a redação dada pela Lei 1.304/02, sendo que apresentou impugnação tempestiva (fls. 81), alegando que as notas fiscais de nºs 14764 e 14778, do exercício de 2015, são de aquisição de veículos destinados ao ativo imobilizado da empresa, sendo que juntou cópias das mesmas (fls. 82/83).





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

O julgador singular disse que não foram alegadas questões preliminares e quanto ao mérito colacionou a legislação que obriga o registro de todas as operações do contribuinte.

"Escriutar os documentos fiscais é uma das obrigações dos contribuintes e vigente à época dos fatos conforme determina o artigo 44, inciso II da Lei 1.287/01":

Art. 44. São obrigações do contribuinte e do responsável:

II – escriturar nos livros próprios, com fidedignidade e nos prazos legais, as operações ou prestações que realizar, ainda que contribuinte substituto ou substituído;

Ainda, o artigo 247 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 2912/06, e posteriormente modificado pelo artigo 384-I, Inciso I do mesmo, prevê a obrigatoriedade dos registros das operações realizadas pelo contribuinte, a qualquer título, nos seguintes termos:

Art. 247. O Livro Registro de Entradas, modelos 1 ou 1-A, **destina-se à escrituração do movimento de entradas de mercadorias, a qualquer título no estabelecimento**, bem como para registro de utilização de serviços de transportes e de comunicação. (Convênio SINIEF s/nº, de 15 de dezembro de 1970) (grifo nosso).

Na Nota Explicativa às fls. 27/28. O autor do procedimento informa que a exigência fiscal decorre das omissões de entradas de mercadorias que autorizam presumir a ocorrência do fato gerador do ICMS, com fundamento no artigo 21, alínea "d", da Lei nº 1.287/01.

O nobre julgador entendeu que as notas fiscais elencadas no levantamento de fls. 25, nem todas seriam de aquisições de mercadorias, mas, também, de aquisição de ativo imobilizado e, nesse último caso não se aplicaria a presunção legal prevista no artigo 21 retro citado.

Ressaltou, no entanto, "que no presente caso, a documentação juntada aos autos, ou seja, o levantamento das notas fiscais não registradas (fls. 25), o livro registro de entradas (de fls. 33/63 e DANFE's de fls. 64/78, comprovam que o sujeito passivo deixou de registrar as notas fiscais de entradas no livro próprio.

Apesar da infração estar devidamente caracterizada nos autos, entendo que o levantamento das notas fiscais não registradas (fls. 25) não retrata corretamente os valores devidos na autuação fiscal, considerando que nesse levantamento





constam notas fiscais de aquisições de mercadorias e também de aquisição de ativo imobilizado em relação ao qual, entendo, não seria devida a exigência do ICMS pelo fato gerador presumido.

Portanto, entendo ainda que ficou caracterizada a nulidade por erro na determinação do valor que seria devido, nos termos do artigo 28, inciso IV, da Lei 1.288/01".

Com estas razões julgou NULO o auto de infração e submeteu sua decisão à apreciação do COCRE/TO.

Antes de proferida esta decisão (de 09/03/2023) o sujeito passivo já havia ingressado com um Mandado de Segurança com pedido de AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL com pedido de tutela de urgência, para que o Poder Judiciário julgasse procedente seu pedido para anular o ato administrativo de exclusão da empresa do Simples Nacional, com a consequente anulação dos autos de infração derivados da ação fiscal e a reinclusão da empresa no regime do Simples Nacional, o qual foi deferido (vide Sentença às fls. 128/130).

Em resposta ao memorando nº 753/2023/SEFAZ/GABSEGT/SAT/DIREC referente ao cumprimento da decisão judicial proferida no mandado de Segurança, o Presidente do CAT informou que os créditos tributários referentes aos autos de infração inquinados estarão extintos conforme Artigo 156, Inciso X, do CTN.

Em sua manifestação aos autos o nobre Representante da Fazenda Pública recomendou a confirmação da sentença singular.

É o relatório.

VOTO

Vistos, analisados e discutidos. Tratam os autos da constituição de crédito tributário contra o contribuinte já qualificado na inicial para exigir-lhe o ICMS e demais impostos e contribuições federais para o exercício fiscal de 2015 através do AINF final nº. 00013252.2018-73.

Em 08/02/2018 teve início a ação fiscal em que o nobre auditor intimou o contribuinte para lhe apresentar uma relação extensa de documentos.





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

Face ao não atendimento integral desta intimação aplicou-lhe multas formais por embargo à fiscalização e, ato contínuo, a empresa foi excluída do Simples Nacional em 09/03/2018.

Disto decorre o Mandado de Segurança da empresa de Ação Anulatória de Débito Fiscal (processo nº 0008370.67.2021.8.27.2729) requerendo ao Poder Judiciário a anulação do Processo Administrativo Tributário – PAT nº 2018/7270 500.500162 referente ao seu desenquadramento de ofício do Simples Nacional, fundamentado no embargo à fiscalização e, de consequência, dos autos de infração dele derivados.

Tem-se nos autos sentença proferida pelo juízo da Vara de Execuções Fiscais e Saúde de Palmas, no seguinte teor:

"(...) Ante o exposto, tendo em vista os fundamentos mencionados, ACOLHO os pedidos formulados na inicial, confirmo a liminar concedida no evento 9, e EXTINGO A PRESENTE AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL, com julgamento de mérito lastreado no art. 487, inciso I, do CPC, para o fim de anular o ato administrativo nº 2018/7270-500-500162 e, de consequência, os autos de infração derivados do embargo à fiscalização, bem como determino a reinclusão da empresa no regime do Simples Nacional".

Ou seja, a decisão judicial aqui juntada não se comunica com o presente ato administrativo que levou a efeito este auto de infração do Simples Nacional referente ao exercício de 2014, enquanto o ato atacado refere-se a 2018 e trata de Multa Formal por embargo à fiscalização e reinclusão neste regime simplificado.

Deste modo, passo a analisar o mérito da presente demanda.

As formalidades legais para a constituição do crédito tributário e as atinentes à formalização do Processo Administrativo Tributário foram cumpridas na íntegra.

São lançamentos instruídos das provas, levantamentos e documentos em que se fundam e, adequadamente tipificados nas infrações e penalidades correspondentes.

Trata-se Reexame Necessário.

O julgador singular disse que não foram alegadas questões preliminares e quanto ao mérito colacionou a legislação que obriga o registro de todas as operações do contribuinte.





Na Nota Explicativa às fls. 27/28 o autor do procedimento informa que a exigência fiscal decorre das omissões de entradas de mercadorias que autorizam presumir a ocorrência do fato gerador do ICMS, com fundamento no artigo 21, alínea "d", da Lei nº 1.287/01.

O nobre julgador entendeu que as notas fiscais elencadas no levantamento de fls. 23, nem todas seriam de aquisições de mercadorias, mas, também, de aquisição de ativo imobilizado e, nesse último caso não se aplicaria a presunção legal prevista no artigo 21 retro citado.

Ressaltou, no entanto, "que no presente caso, a documentação juntada aos autos, ou seja, o levantamento das notas fiscais não registradas (fls. 23), o livro registro de entradas (de fls. 29/54 e DANFE's de fls. 55/61, comprovam que o sujeito passivo deixou de registrar as notas fiscais de entradas no livro próprio.

Apesar da infração estar devidamente caracterizada nos autos, entendo que o levantamento das notas fiscais não registradas (fls. 23) não retrata corretamente os valores devidos na autuação fiscal, considerando que nesse levantamento constam notas fiscais de aquisições de mercadorias e também de aquisição de ativo imobilizado em relação ao qual, entendo, não seria devida a exigência do ICMS pelo fato gerador presumido.

Portanto, entendo ainda que ficou caracterizada a nulidade por erro na determinação do valor que seria devido, nos termos do artigo 28, inciso IV, da Lei 1.288/01".

Com estas razões julgou NULO o auto de infração e submeteu sua decisão à apreciação do COCRE/TO.

Em que pese o sempre acurado tirocínio do nobre julgador singular, desta feita não podemos assentir com suas convicções. Pois, a presunção legal prevista no art. 21, alínea "d" da lei nº 1.287/01 remete a omissão pretérita de saídas de mercadorias tributadas. Ou seja, o que se está a tributar, por presunção, não é o bem, serviço ou mercadoria adquirida e ocultada dos registros e sim, o valor econômico que representam.

Se a **receita** é realizada a lei autoriza presumir sobre a sua origem e nunca sobre o destino dado a ela.

Lei 1.287/2001:





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

“Art. 21. Presume-se ocorrido o fato gerador do imposto, salvo prova em contrário:

I – o fato de a escrituração indicar:

- a) saldo credor de caixa;
- b) suprimentos de caixa não comprovados;
- c) manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;
- d) a entrada de mercadorias não escrituradas fiscal ou contabilmente;**

Neste mandamus tem-se, de fato, uma lacuna em que a palavra “mercadorias” deve ser entendida como aquisições e/ou dispêndios financeiros não contabilizados, pois, salvo as exceções definidas por Lei, o fato gerador não incide sobre entradas e sim, sobre saídas.

O ICMS incide sobre operações que tenham a circulação de mercadorias por objeto. Neste contexto, operações são atos ou negócios com natureza jurídica, hábeis para provocar a circulação⁽¹⁾, inclusive física, de mercadorias que se destinem ao consumo.

No entender de José Eduardo Soares de Melo⁽²⁾ “operações” configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade).

Paulo de Barros Carvalho⁽³⁾ preleciona:

“operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento. Soa estranho, por isso mesmo, que muitos continuem a negar ao vocábulo “operações” a largueza semântica peculiar das operações jurídicas para entendê-lo como qualquer ato material que anime a circulação de mercadorias. Eis aqui o efeito jurídico sem a correspondente causa jurídica, a eficácia do Direito desvinculada de algo investido de juridicidade”

A circulação de mercadorias é ato de transferência da posse ou propriedade a outra pessoa – física ou jurídica – a título negocial. Para caracterizar a circulação não basta a mercadoria mudar de lugar mas, de titular.





Titular é quem detém poderes jurídicos sobre determinada coisa (ex: posse, propriedade). A melhor doutrina deste País defende que apenas a operação é o fato a ser tributado pelo ICMS. Que a circulação e a mercadoria seriam consequências e meros aspectos adjetivos da operação tributada.

Geraldo Ataliba e Cleber Giardino (4) formulam:

"Circular significa, para o Direito, mudar de titular. Não só a transferência da propriedade stricto sensu importa circulação mas a mera transferência de posse a título negocial quando implique transferir poderes jurídicos atípicos do domínio conferindo disponibilidade jurídica sobre a mercadoria".

Segundo a tese de doutorado de Paulo de Barros Carvalho (5) tem-se a ocorrência do fato gerador na presença concomitante dos seguintes eventos (Regra-Matriz de Incidência): norma (previsão legal) + critério material (fato) + critério espacial (local) + critério temporal (momento).

1 e 2 – De Melo, José Eduardo Soares. ICMS TEORIA E PRÁTICA. 7ª AD., Dialética. 2004, p. 11.

3 – Carvalho, Paulo de Barros. Regra Matriz do ICM, Tese para livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 170.

4 – Ataliba, Geraldo e Giardino, Cleber. Apud. ICMS TEORIA E PRÁTICA. 6ª ed., Dialética. 2003, p. 16 e 112.

De dizer, portanto, que os negócios jurídicos que resultam na circulação de mercadorias preenchem os critérios da Regra-Matriz de Incidência e, por conseguinte, presumem-se ocultados e deles provenientes os recursos de origem não comprovada.

No caso de notas fiscais não registradas e/ou pagamentos não contabilizados nas empresas do Simples Nacional, o valor correspondente é levado ao AINF, não para ser submetido ao caixa existente e sim, para ser a ele adicionado como receita omitida.

Receitas de origem não comprovada e/ou ocultação de pagamentos visam "esquentar" recursos oriundos, presumivelmente, de atual ou pretérita omissão de saídas.

Em suma, há duas formas de suprir o caixa: os suprimentos ilegais **diretos** (por aportes não comprovados) e, os **indiretos** (pelos pagamentos extra-caixa). Ambos só podem estar representados pelo valor que entrou e/ou pelo valor que deixou de ser sacado e têm ligação direta com o recebimento **de valores que já denotam a saída omitida de mercadorias tributadas.**





O Código Tributário Nacional define as normas gerais que balizam as circunstâncias fáticas tipificadas na legislação ordinária como sujeitas à incidência do ICMS, *in verbis*:

"Art. 114 - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

"Art. 116 – Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, no termos do direito aplicável".

O fato gerador, num primeiro momento, é aquela situação prevista na lei, por força do princípio da estrita legalidade. A situação descrita na lei, *de per se*, é suficiente para dar azo à obrigação tributária, não necessitando de nenhum outro evento para criar a obrigação de dar.

O que importa é a ocorrência daquele ato previsto na norma e que é suficiente para fazer nascer a obrigação tributária. Se verificada a existência dos pressupostos legais deve haver a total subsunção do fato ocorrido à hipotética previsão da lei.

A expressão "*situação de fato*" alinhavada pelo CTN no art. 116, I implica dizer que somente ocorrerá o fato gerador quando se concretizarem no mundo fenomênico aquelas *circunstâncias materiais* iminentes ao tributo. Se, por exemplo, circular a mercadoria com intuito mercantil e verificados os demais pressupostos – critério material, temporal, espacial e quantitativo – evidenciada está a obrigação tributária.

Desta forma e por tudo o mais que dos consta conheço do Reexame Necessário, nego-lhe provimento para reformar a decisão de primeira instância e julgar procedente o auto de infração 2018/201873 e condenar o sujeito passivo ao pagamento dos créditos tributários conforme valores abaixo especificados.

É como voto.





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, por unanimidade, em reexame necessário, reformar a decisão de primeira instância para julgar procedente o auto de infração 2018/201873 e condenar o sujeito passivo ao pagamento dos créditos tributários nos valores de: R\$ 1.611,43 (um mil, seiscentos e onze reais e quarenta e três centavos), de IRPJ; R\$ 1.611,43 (um mil, seiscentos e onze reais e quarenta e três centavos), de CSLL; R\$ 4.765,46 (quatro mil, setecentos e sessenta e cinco reais e quarenta e seis centavos), de COFINS; R\$ 1.143,73 (um mil, cento e quarenta e três reais e setenta e três centavos), de PIS; R\$ 13.648,25 (treze mil, seiscentos e quarenta e oito reais e vinte e cinco centavos), de CPP; R\$ 11.524,60 (onze mil, quinhentos e vinte e quatro reais e sessenta centavos), de ICMS, mais os acréscimos legais. O Representante Fazendário Hélder Francisco dos Santos fez sustentação oral pela Fazenda Pública Estadual. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rui José Diel, Ricardo Shiniti Konya, Luiz Carlos Vieira, Osmar Defante, Taumaturgo José Rufino Neto e Galthieri Alves de Sousa Lopes. Presidiu a sessão de julgamento aos três dias do mês de dezembro de 2024, a conselheira Luciene Souza Guimarães Passos.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS, em Palmas, TO, aos treze dias do mês de dezembro de 2024.

Rui José Diel
Conselheiro Relator

Luciene Souza Guimarães Passos
Presidente em Exercício

