

PROCESSO Nº 1669492017-2

ACÓRDÃO Nº 0355/2021

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

Recorrida: SEVERINO PEDRO PEREIRA.

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - ALHANDRA

Autuante: WALDSON GOMES MAGALHÃES

Relator: CONS.^a RODRIGO DE QUEUROZ NÓBREGA

Vistas: CONS.^o SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - ARBITRAMENTO DE DESPESAS - IMPOSSIBILIDADE - AJUSTES NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO

- A ocorrência de desembolsos em valores superiores às receitas auferidas no período, constatada por meio do Levantamento Financeiro, autoriza, nos termos do artigo 646, parágrafo único do RICMS/PB, a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o devido pagamento do imposto. Expurgados, do levantamento original, os montantes das despesas sem amparo documental, ante a inexistência de permissivo legal para arbitramento de tais valores.

- O fato de o contribuinte operar com mercadorias sujeitas à substituição tributária não afasta a presunção, salvo quando comprovado que os itens comercializados sob esta modalidade de tributação representam, exclusivamente ou quase que exclusivamente, a totalidade das operações realizadas pela empresa.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto vista do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para reformar a decisão monocrática e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002607/2017-18, lavrado em 30 de outubro de 2017 em desfavor da empresa SEVERINO PEDRO PEREIRA, declarando devido o crédito tributário no montante total de R\$ 190.627,00 (cento e noventa mil, seiscentos e vinte e sete reais), sendo R\$ 95.313,50 (noventa e cinco mil, trezentos e treze reais e cinquenta centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no artigo 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB e igual valor de multa por infração, com amparo no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevido, o total de R\$ 14.860,04 (catorze mil, oitocentos e sessenta reais e quatro centavos), sendo R\$ 7.430,02 (sete mil,

quatrocentos e trinta reais e dois centavos) de ICMS e R\$ 7.430,02 (sete mil, quatrocentos e trinta reais e dois centavos) de multa.

Intimações necessária a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 19 de julho de 2021.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro Voto Vista

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LARISSA MENESES DE ALMEIDA (SUPLENTE), RODRIGO DE QUEIROZ NÓBREGA E PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

RACHEL LUCENA TRINDADE
Assessora

03 de Fevereiro de 1832

Processo nº 1669492017-2
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Recorrida: SEVERINO PEDRO PEREIRA
Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - ALHANDRA
Autuante: WALDSON GOMES MAGALHÃES
Relator: CONS.º RODRIGO DE QUEIROZ NÓBREGA
Relator do Voto Vista: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO – INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE – ARBITRAMENTO DE DESPESAS – IMPOSSIBILIDADE – AJUSTES NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO

- A ocorrência de desembolsos em valores superiores às receitas auferidas no período, constatada por meio do Levantamento Financeiro, autoriza, nos termos do artigo 646, parágrafo único do RICMS/PB, a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o devido pagamento do imposto. Expurgados, do levantamento original, os montantes das despesas sem amparo documental, ante a inexistência de permissivo legal para arbitramento de tais valores.

- O fato de o contribuinte operar com mercadorias sujeitas à substituição tributária não afasta a presunção, salvo quando comprovado que os itens comercializados sob esta modalidade de tributação representam, exclusivamente ou quase que exclusivamente, a totalidade das operações realizadas pela empresa.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002607/2017-18, lavrado em 30 de outubro de 2017 em desfavor da empresa SEVERINO PEDRO PEREIRA, inscrição estadual nº 16.042.285-0, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Específica nº 93300008.12.00005075/2017-20 denuncia o contribuinte de haver cometido a seguinte irregularidade, *ipsis litteris*:

0021 - 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 superaram as receitas auferidas. Irregularidade esta detectada através de Levantamento Financeiro.

Nota Explicativa:

EFETUADOS O LEVANTAMENTO FINANCEIRO DOS EXERCÍCIOS DE 2013 E 2014.

Em decorrência deste fato, considerando haver o sujeito passivo afrontado o disposto nos artigos 158, I, 160, I c/c o artigo 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, o representante fazendário lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 205.487,04 (duzentos e cinco mil, quatrocentos e oitenta e sete reais e quatro centavos), sendo R\$ 102.743,52 (cento e dois mil, setecentos e quarenta e três reais e cinquenta e dois centavos) de ICMS e igual valor a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 4 a 17.

Depois de cientificada pessoalmente em 8 de novembro de 2017, a autuada, por intermédio de seu representante legal, protocolou, em 7 de dezembro de 2017, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por meio da qual afirma que:

- a) A empresa tem, como atividade econômica principal, o comércio de doces, balas e bombons e, como atividade secundária, o comércio de bebidas (*whisky* e refrigerante), produtos estes sujeitos à substituição tributária e que representam mais de 60% (sessenta por cento) de seu faturamento;
- b) No caso de contribuintes que comercializam produtos enquadrados como substituição tributária, a técnica denominada Levantamento Financeiro não se mostra apropriada para aferição da suposta omissão de saídas de mercadorias;
- c) A manutenção da tributação integral da diferença obtida por meio do Levantamento Financeiro configura *bis in idem*;
- d) No levantamento da Conta Mercadorias do exercício de 2014 com mercadorias com tributação normal e substituição tributária, constata-se a ausência de omissão de saídas de mercadorias, conforme demonstrado no Anexo I (fls. 38);
- e) O Fisco não poderia aplicar o Levantamento Financeiro considerando apenas o fluxo financeiro da empresa, vez que há confusão patrimonial entre o patrimônio do empresário e o da pessoa jurídica (empresa individual).

Com informação de inexistência de antecedentes fiscais (fls. 391), foram os autos conclusos (fls. 392) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, ocasião em que foram distribuídos à julgadora fiscal Eliane Vieira Barreto Costa, que decidiu pela nulidade da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. CONTRIBUINTE EXERCE COMO ATIVIDADE SECUNDÁRIA O COMÉRCIO DE BEBIDAS. TÉCNICA FISCAL IMPRÓPRIA À VERIFICAÇÃO DA SUA REGULARIDADE QUANTO À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. VÍCIO MATERIAL CONFIGURADO – AUTO DE INFRAÇÃO NULO.

Desembolsos em valores superiores às receitas auferidas no período, identificados por meio do Levantamento Financeiro autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Todavia, tal presunção, ínsita no art. 646, parágrafo único do RICMS/PB, não se mostra justificável nos casos em que o contribuinte comercializa precipuamente mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, como objeto da sua atividade secundária, e com mercadorias adstritas ao regime normal de apuração do ICMS no tocante a sua atividade principal, o que determina a nulidade do lançamento de ofício, por vício material, visto que a denúncia tem suporte na aplicação de técnica imprópria à aferição da situação do contribuinte quanto ao cumprimento da obrigação principal.

AUTO DE INFRAÇÃO NULO

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora fiscal recorreu de ofício a esta corte.

Cientificada da decisão proferida pela instância prima em 20 de novembro de 2020, a atuada não mais se manifestou nos autos.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos ao Conselheiro Rodrigo de Queiroz Nóbrega que, na 194ª Sessão Ordinária da Segunda Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Fiscais, realizada em 18 de junho de 2021, apresentou seu voto, desprovendo o recurso de ofício para manter inalterada a decisão singular.

Considerando a necessidade de uma análise mais detalhada acerca da matéria, pedi vista dos autos para melhor apreciar o tema.

Eis o breve relato.

VOTO

A *quaestio juris* versa sobre a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, formalizada contra a empresa SEVERINO PEDRO PEREIRA, detectada por meio de Levantamento Financeiro relativo ao exercício de 2014.

De início, cumpre-nos destacar que, não obstante constar na Nota Explicativa do Auto de Infração a informação acerca da realização do mesmo procedimento fiscal também para o ano de 2013, a diferença tributável apurada não foi objeto de lançamento de ofício, uma vez que o contribuinte reconheceu sua condição de devedor quanto ao crédito

tributário identificado pela auditoria, conforme registrado na Informação Fiscal anexada às fls. 17.

O Levantamento Financeiro é uma técnica de auditoria largamente aplicada que tem, como objetivo, analisar se houve equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos e o total das receitas auferidas no mesmo exercício, servindo para efeito de aferição da regularidade das operações e/ou prestações realizadas pelos contribuintes, conforme disposto no artigo 643, § 4º, I, do RICMS/PB:

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;

Caracterizada a ocorrência de resultado deficitário no período auditado, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção *juris tantum* de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis, nos termos do parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB:

Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

V – declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

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, bem 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 , quando da transferência ou venda, conforme o caso. (g. n.)

Com efeito, o fato gerador do ICMS se dá de forma indireta, vez que a diferença tributável apurada indica, presumivelmente, a existência de pagamentos realizados com recursos fora do caixa escritural da empresa advindos de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de nota fiscal, contrariando os artigos 158, I e 160, I, ambos do RICMS/PB, *in verbis*:

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;

Para aqueles que transgredirem os dispositivos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, estabelece a seguinte penalidade:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer forma apurada através de levantamento da escrita contábil;

Valendo-se do seu direito ao contraditório e à ampla defesa, a autuada, em sua impugnação, afirma que a técnica adotada pela fiscalização (Levantamento Financeiro), no caso dos autos, se revela imprópria para detectar a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, haja vista o sujeito passivo operar, também, com mercadorias submetidas ao regramento da substituição tributária.

O argumento esposado pela então impugnante foi acolhido pela instância prima e referendado pelo relator originário do Processo nº 1669492017-2 no Conselho de Recursos Fiscais.

Em que pesem os abalizados fundamentos apresentados pela nobre julgadora singular, bem como pelo ilustre conselheiro relator, peço vênias para apresentar posicionamento em sentido diverso.

De fato, a jurisprudência do CRF-PB vem se manifestando quanto ao afastamento da presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis nos casos em que o contribuinte opere, exclusivamente, com mercadorias sujeitas à substituição tributária. A construção jurisprudencial parte da premissa lógica de que o fato presumido contido nos artigos 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96 e 646, parágrafo único, do RICMS/PB não alcançam os contribuintes que não comercializam produtos com tributação normal, porquanto a situação presumida, em tese, não poderia ocorrer.

Avançando na busca pela justiça fiscal, o CRF-PB alargou este entendimento para os casos em que reste demonstrado que as operações da empresa sejam, quase que exclusivamente, com produtos enquadrados como alcançados pela substituição tributária, tendo em vista que, nestes casos, o crédito tributário restaria superavaliado.

No caso em tela, a diligente julgadora monocrática apresentou, como precedentes para o reconhecimento da nulidade do lançamento, os Acórdãos nº 125/2018 e 418/2018, da relatoria das nobres conselheiras Maria das Graças D. O. Lima e Gílvia Dantas Macedo, respectivamente.

Reputa-se relevante assinalarmos que, no primeiro caso, figurava, no polo passivo, um posto revendedor de combustíveis e, no segundo, um comércio varejista de peças e pneumáticos para veículos automotores, atividades estas que tem, como objeto principal e preponderante, a revenda de produtos sujeitos à substituição tributária.

Convém pontuarmos que a solução dada aos referidos julgamentos não deve ser aplicada indistintamente. O exame deve ser realizado de forma pormenorizada, observando-se as características próprias de cada empresa para que não haja equívocos na apuração do crédito tributário, seja onerando indevidamente a autuada, seja desobrigando-a do recolhimento do montante efetivamente devido.

Importante registrarmos que não é pelo simples fato de o contribuinte operar com mercadorias com tributação regida pelo regramento da substituição tributária que a ele não se aplica a presunção legal inculpada nos artigos 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96 e 646, parágrafo único, do RICMS/PB. Para tanto, é condição necessária que se comprove a insustentabilidade da presunção legal em face da ausência (ou da irrelevância) de movimentação com produtos submetidos à tributação normal.

No caso em apreciação, o contribuinte afirma que 60% (sessenta por cento) de seu faturamento é decorrente de operações com bebidas (*whisky* e refrigerante) e, ainda segundo a defesa, no ano de 2014, a movimentação, por situação tributária das mercadorias, apresentou a seguinte configuração:

Total de Entradas com Tributação Normal	R\$ 369.893,93
Total de Entradas com Substituição Tributária	R\$ 597.497,75
Total de Saídas com Tributação Normal	R\$ 196.668,18

Total de Saídas com Substituição Tributária	R\$ 259.193,00
---	----------------

A partir das próprias informações prestadas pela impugnante e considerando, tão somente o exercício de 2014, verifica-se que as entradas de mercadorias com substituição tributária representaram, no período, 61,76% do total de entradas. Por outro lado, o percentual das saídas de produtos com ST em relação ao total das saídas alcançou 56,86%.

Diante deste cenário, é inequívoco que a composição da movimentação das mercadorias por parte da autuada se revela incompatível com os casos admitidos pelo CRF-PB para afastamento da presunção de omissão de saídas, vez que os percentuais evidenciados atestam que o contribuinte não opera, exclusivamente ou quase exclusivamente, com mercadorias sujeitas à substituição tributária.

A título exemplificativo, vejamos o que dispõe o Acórdão nº 343/2015, da relatoria do conselheiro João Lincoln Diniz Borges, cuja ementa transcrevemos a seguir:

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS. NOTA FISCA NÃO LANÇADA. CONTRIBUINTE QUE OPERA EXCLUSIVAMENTE COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO. REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Havendo comprovação de que a empresa opera exclusivamente, com mercadorias sujeitas ao regime de tributação por substituição tributária cujo imposto integralmente é previamente recolhido na origem, encerrando, assim, a fase de tributação, infere-se não emergir a repercussão tributária por falta de cumprimento da obrigação principal apurada na acusação decorrente de omissão de saídas tributáveis por falta de lançamento de notas fiscais nos livros próprios, dado a antecipação do imposto na origem.

No mesmo sentido, demonstrando a perenidade do entendimento manifestado pelo CRF-PB quanto ao tema, confira-se o teor da ementa do Acórdão nº 139/2020:

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO – OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO - DENÚNCIA NÃO CONFIGURADA – CONTRIBUINTE OPERA, QUASE QUE EXCLUSIVAMENTE, COM MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO

A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do que preceitua o artigo 646 do RICMS/PB. Tal presunção, contudo, não se sustenta quando comprovado que o contribuinte comercializa,

quase que exclusivamente, mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária.

Destarte, considerando que o fluxo de operações com mercadorias do sujeito passivo não se apresenta conforme as situações estampadas nos acórdãos acima destacados, é incontroverso que o entendimento manifestado nas referidas decisões a ele não se aplica.

Oportuno salientarmos que, em relação ao exercício de 2013, o contribuinte não contestou o procedimento fiscal (Levantamento Financeiro). Ao contrário, reconheceu a procedência do crédito tributário e a validade da técnica de fiscalização e, em razão disso, efetuou o parcelamento administrativo do valor identificado pelo auditor fiscal.

No que concerne à alegação da defesa quanto à suposta ocorrência de *bis in idem* pelo fato de haver, no Levantamento Financeiro, contabilização de aquisições e vendas de mercadorias com substituição tributária, devemos atentar que a legislação, conforme demonstrado, autoriza o Fisco a se valer da presunção de que a diferença identificada decorreu de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido.

Entretanto, nos casos em que se observa, no mesmo exercício do Levantamento Financeiro, a existência de prejuízo bruto apurado na Conta Mercadorias relativamente a produtos sujeitos à substituição tributária, isentos e não tributados, os órgãos administrativos de julgamento vêm procedendo à exclusão, do montante tributável identificado no Levantamento Financeiro, da correspondente parcela dos prejuízos brutos da Conta Mercadorias referentes aos produtos com substituição tributária, isentos e não tributados, com o objetivo de corrigir possíveis superavaliações dos créditos tributários originalmente apurados.

Ainda que o auditor fiscal não tenha anexado a Conta Mercadorias de 2014, tal fato não trouxe qualquer prejuízo à análise, dado que a autuada, às fls. 38, informou os estoques inicial e final, as entradas e as saídas por tipo de tributação.

A partir destes dados, reconstituímos a Conta Mercadorias e constatamos que, no período dos fatos geradores, não houve prejuízo bruto com produtos com substituição tributária, isentos ou não tributados, conforme revela a tabela abaixo:

CONTA MERCADORIAS LUCRO PRESUMIDO EXERCÍCIO 2014		
MOVIMENTAÇÃO DAS MERCADORIAS	DÉBITO	CRÉDITO
Estoque Inicial de Mercadorias com Tributação Normal 01/01/2014	10.515,27	
Estoque Inicial de Merc. com Subst.Trib. + Isentas + Não Tributadas 01/01/2014	50.159,25	
Entradas de Mercadorias com Tributação Normal por Compras	369.893,93	
Entradas de Mercadorias com Tributação Normal por Transferências	-	
Entradas de Mercadorias com Tributação Normal por Devoluções	-	
Demais Entradas com Tributação Normal	-	
Entradas Merc. c/ Subst.Trib. + Isentas + Não Tributadas	597.497,75	
Saídas de Mercadorias com Tributação Normal por Vendas		196.668,18
Saídas de Mercadorias com Tributação Normal por Transferências		-
Saídas de Mercadorias com Tributação Normal por Devoluções		-
Demais Saídas com Tributação Normal		-
Saídas Merc.c/ Subst.Trib. + Isentas + Não Tributadas		259.193,00
Estoque Final de Mercadorias com Tributação Normal 31/12/2014		230.509,67
Estoque Final de Merc. com Subst.Trib. + Isentas + Não Tributadas 31/12/2014		388.464,00
Lucro Bruto Apurado com Mercadorias com Tributação Normal 31,20%	46.768,65	
Lucro Bruto Apurado com Mercadorias com Subst.Trib. + Isentas + Outras	-	
NÃO FOI APURADO DIF. TRIBUTÁVEL NA CONTA MERCADORIAS	-	-
CMV Mercadorias Tribut. Normal: 149.899,53		
T O T A L :	1.074.834,85	1.074.834,85

Diante do cenário retratado acima, não há que se falar em *bis in idem*.

Apesar de configurada a infração, faz-se imperativo consignarmos que, no Levantamento Financeiro realizado (*vide* fls. 9 e 10), foram alocados valores para as rubricas “Despesas com Salários, Férias e Rescisões”, “Encargos Trabalhistas”, “Despesas com Pró-Labore, Retiradas e Honorários”, “Despesas com Energia, Telefone, Água e Esgotos” e “Outras Despesas” sem que tenham sido apresentados os documentos comprobatórios das referidas despesas, o que nos permite concluir que foram lançadas com base em arbitramentos ou a partir de documentos que não foram colacionados aos autos.

Convém destacarmos que o arbitramento de despesas, no período dos fatos geradores, não encontrava amparo na legislação tributária do Estado da Paraíba, conforme já decidira o Conselho de Recursos Fiscais em diversas oportunidades.

Como exemplo, trazemos o seguinte fragmento do Acórdão nº 380/2017, da lavra da Cons.^a Doriclécia do Nascimento Lima Pereira:

“Persistindo no exame das demais despesas arroladas pelo autuante no Financeiro de 2008, embora a recorrente não as tenha contestado, verificamos que o autor do feito também não trouxe aos autos comprovantes das despesas com Pró-Labore e Honorários, Energia Elétrica, Água e Esgotos, Outras Despesas, bem como declarou na resposta à diligência fiscal que não tem como obter documentos junto ao contribuinte, porque este se encontra baixado desde 06/12/2011. Isto posto, não seria razoável acolher este arbitramento de despesas, tendo em vista os princípios da verdade material, da justiça fiscal e, sobretudo, a ausência de previsão legal.”

Assim, ao registrar os valores das despesas anteriormente relacionadas, o auditor fiscal lançou mão de modalidade de arbitramento não prevista nos artigos 19 e 24 do RICMS/PB.

O arbitramento de despesas somente passou a ser admitido quando da entrada em vigência do Decreto nº 40.006/20 que, por meio do seu artigo 1º, I, “c” e “d”, deu nova redação aos artigos 19 e 24, I, do RICMS/PB:

Nova redação dada ao art. 19 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 40.006/20 – DOE de 30.01.2020. Republicado por incorreção no DOE de 31.01.2020.

Art. 19. Quando o cálculo do tributo tiver por base, ou tomar em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços, direitos ou despesas, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 24. Nos seguintes casos especiais o valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis, observado o disposto no art. 19:

I - não exibição, à fiscalização, dentro do prazo da intimação, dos elementos necessários à comprovação do valor real da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

Nova redação dada ao inciso I do “caput” do art. 24 pela alínea “d” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 40.006/20 – DOE de 30.01.2020. Republicado por incorreção no DOE de 31.01.2020.

I - não exibição, à fiscalização, dentro do prazo da intimação, dos elementos necessários à comprovação do valor real da operação, da prestação ou das despesas, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais; (g. n.)

Destarte, ante a inexistência de permissivo legal para se recorrer ao arbitramento de despesas, refizemos o Levantamento Financeiro de 2014, expurgando os valores indevidamente alocados e identificamos, como devido, o seguinte crédito tributário:

RECEITAS	VALOR	DESPESAS	VALOR
Venda de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Vendas).....	444.249,83	Compras de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Compras).....	963.117,96
(-) Duplicatas a Receber no próximo Exercício.....	-	(-) Duplicatas a Pagar no próximo Exercício.....	-
SUB-TOTAL.....	444.249,83	SUB-TOTAL.....	963.117,96
Duplicatas Recebidas do Exercício Anterior.....	-	Duplicatas Pagas Referente o Exercício Anterior.....	-
Empréstimos Bancários Comprovados.....	-	Fretes e Seguros.....	-
Rendimentos de Aplicações Financeiras.....	-	Compras p/ Ativo Fixo e Uso/Consumo (Lançadas no Lv.Reg.Entradas)....	-
Integralização/Aumento de Capital no Exercício.....	-	Outras Compras p/ Ativo Fixo (Não Lançadas no Lv.Reg.Entradas).....	-
Receitas de Venda do Ativo Fixo.....	-	Outras Compras p/ Uso/Consumo (Não Lançadas no Lv. Reg. Entradas).....	-
Receitas de Serviços Prestados.....	-	Despesas com Impostos (ICMS, ISS, Federal, etc).....	41.797,54
Outras Receitas Comprovadas.....	-	Despesas com Salários, Férias e Rescisões.....	-
Outros Empréstimos Comprovados.....	-	Encargos Trabalhistas (INSS, FGTS, VI.Transp, etc).....	-
Saldo Inicial de Caixa.....	-	Despesas com Pró-Labore, Retiradas e Honorários.....	-
Saldo Inicial em Bancos C/Corrente.....	-	Despesas com Aluguéis e Condomínio.....	-
	-	Despesas com Energia, Telefone, Água e Esgotos.....	-
	-	Saldo Final de Caixa.....	-
	-	Saldo Final em Bancos C/Corrente.....	-
	-	Outras Despesas (Pgto. de Empréstimos, Etc).....	-
	-		-
TOTAL DAS RECEITAS.....	444.249,83	TOTAL DAS DESPESAS.....	1.004.915,50
(-) Total das Despesas (se menor).....	-	(-) Total das Receitas (se menor).....	444.249,83
(=) Disponibilidade.....	-	(=) Omissão de Vendas.....	560.665,67

DIFERENÇA TRIBUTÁVEL APURADA.....	R\$	560.667,67
ICMS DEVIDO ALÍQ. - 17,00%.....	R\$	95.313,50
MULTA (100%).....	R\$	95.313,50
TOTAL DEVIDO.....	R\$	190.627,00

No que concerne à alegação de que o Levantamento Financeiro deveria contemplar, também, o patrimônio da pessoa física em razão da natureza jurídica da empresa (empresário individual), havemos de ressaltar que a autuada está cadastrada no CCICMS/PB como microempresa optante do Simples Nacional, ou seja, está submetida aos ditames da Lei Complementar nº 123/06.

O referido normativo, em seu artigo 34, assim estabelece:

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.

Considerando que a autuação fora realizada com base em presunção de omissão de saídas existente na legislação tributária do Estado da Paraíba (art. 3º, §§ 8º e 9º, da Lei nº 6.379/96 e 646 do RICMS/PB) com base em procedimentos contemplados no artigo 643 do RICMS/PB, tem-se por válido o trabalho realizado pela auditoria que tomou, como informações, as receitas e as despesas da empresa, sem alcançar o patrimônio da pessoa física, vez que não há, na legislação de regência, qualquer determinação neste sentido.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para reformar a decisão monocrática e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002607/2017-18,

lavrado em 30 de outubro de 2017 em desfavor da empresa SEVERINO PEDRO PEREIRA, declarando devido o crédito tributário no montante total de R\$ 190.627,00 (cento e noventa mil, seiscentos e vinte e sete reais), sendo R\$ 95.313,50 (noventa e cinco mil, trezentos e treze reais e cinquenta centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no artigo 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB e igual valor de multa por infração, com amparo no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevido, o total de R\$ 14.860,04 (catorze mil, oitocentos e sessenta reais e quatro centavos), sendo R\$ 7.430,02 (sete mil, quatrocentos e trinta reais e dois centavos) de ICMS e R\$ 7.430,02 (sete mil, quatrocentos e trinta reais e dois centavos) de multa.

Intimações necessária a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 19 de julho de 2021.



