



PROCESSO Nº 0978852024-3 - e-processo nº 2024.000184225-2

ACÓRDÃO Nº 356/2025

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: M & M COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

2ª Recorrente: M & M COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - SANTA RITA

Autuante: LUIZ MÁRCIO DE BRITO MARINHO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

LEVANTAMENTO FINANCEIRO. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA CONTA MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE DE ELABORAÇÃO DE PROCEDIMENTO DESTINADO À DEMONSTRAR PREJUÍZO BRUTO. AJUSTES EM RELAÇÃO AOS VALORES ARBITRADOS. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Diferença tributável apurada por meio do Levantamento Financeiro caracteriza a presunção legal de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto.

- Provimento parcial do recurso de ofício. A produção de uma "conta mercadorias" pelo julgador extrapola a mera correção de vícios sanáveis, adentrando na própria constituição do crédito tributário, por materializar uma nova prova e fundamentação da autuação. Contribuinte optante do Simples Nacional. Inaplicabilidade da técnica conta mercadorias.

- Arbitramento de despesas disciplinado no art. 18 da Lei nº 6.379/96 c/c art. 19 do RICMS/PB exige detalhamento que viabilize o exercício do contraditório pelo contribuinte.

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



A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo parcial provimento do primeiro e desprovimento do segundo, alterando a decisão singular para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001092/2024-68, lavrado em 30 de abril de 2024 contra a empresa M & M COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA, inscrição estadual nº 16.316.077-5, condenando-a ao recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 146.026,61 (cento e quarenta e seis mil, vinte e seis reais e sessenta e um centavos) sendo R\$ 83.443,78 (oitenta e três mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e setenta e oito centavos) de ICMS, por infringência ao Art. 158, I c/c 643, § 4º, I e 6º, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 c/ fulcro no art. 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96 e R\$ 62.582,83 (sessenta e dois mil, quinhentos e oitenta e dois reais e oitenta e três centavos) de multa, arrimada no art. 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Cancelo o crédito tributário na quantia de R\$ 63.402,31 (sessenta e três mil, quatrocentos e dois reais e trinta e um centavos), pelos fundamentos expostos.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar, que deverá observar o comando do art. 11, § 9º da Lei nº 10.094/2013.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 09 de julho de 2025.

PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), EDUARDO SILVEIRA FRADE E RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO.

JOÃO EDUARDO FERREIRA FONTAN DA COSTA BARROS
Assessor



PROCESSO Nº 0978852024-3 - e-processo nº 2024.000184225-2

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: M & M COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

2ª Recorrente: M & M COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - SANTA RITA

Autuante: LUIZ MÁRCIO DE BRITO MARINHO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

LEVANTAMENTO FINANCEIRO. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. INAPLICABILIDADE DA TÉCNICA CONTA MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE DE ELABORAÇÃO DE PROCEDIMENTO DESTINADO À DEMONSTRAR PREJUÍZO BRUTO. AJUSTES EM RELAÇÃO AOS VALORES ARBITRADOS. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Diferença tributável apurada por meio do Levantamento Financeiro caracteriza a presunção legal de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto.

- Provimento parcial do recurso de ofício. A produção de uma "conta mercadorias" pelo julgador extrapola a mera correção de vícios sanáveis, adentrando na própria constituição do crédito tributário, por materializar uma nova prova e fundamentação da autuação. Contribuinte optante do Simples Nacional. Inaplicabilidade da técnica conta mercadorias.

- Arbitramento de despesas disciplinado no art. 18 da Lei nº 6.379/96 c/c art. 19 do RICMS/PB exige detalhamento que viabilize o exercício do contraditório pelo contribuinte.

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, os recursos de ofício e voluntário interpostos contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração nº



93300008.09.00001092/2024-68, lavrado em 30 de abril de 2024 contra a empresa M & M COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA, inscrição estadual nº 16.316.077-5, no qual consta a seguinte acusação, *ipsis litteris*:

OMISSAO DE SAIDAS DE MERCADORIAS TRIBUTAVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual, uma vez que a soma dos desembolsos no exercício se evidenciou superior à receita do estabelecimento. DIFERENÇA TRIBUTÁVEL: SAÍDAS MAIOR QUE ENTRADAS DE NUMERÁRIOS.

Por decorrência, o representante Fazendário lançou, de ofício, crédito tributário no valor total de R\$ 209.428,92 (duzentos e nove mil quatrocentos e vinte e oito reais e noventa e dois centavos) sendo R\$ 119.673,67 (cento e dezenove mil seiscentos e setenta e três reais e sessenta e sete centavos) de ICMS, por infringência ao Art. 158, I c/c 643, § 4º, I e 6º, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 c/ fulcro no art. 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96 e R\$ 89.755,25 (oitenta e nove mil setecentos e cinquenta e cinco reais e vinte e cinco centavos) de multa, arrimada no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Após cientificada por via postal, em 09/05/2024, a autuada apresentou impugnação tempestiva contra o lançamento do crédito tributário consignado no Auto de Infração em análise, por meio da qual afirma, em síntese que:

- a) Deve-se levar em conta o prejuízo com mercadorias sujeitas a substituição tributária, isentas e não tributadas, as mercadorias que saíram sem notas **fiscais**, pelo fato de terem sido motivo de roubo, perda do prazo de validade dos produtos e diversas outras avarias.
- b) A simples constatação de déficit financeiro em 2020 e 2021 não é suficiente para demonstrar a repercussão tributária;
- c) Reclama também do fato da fiscalização ter considerado despesas como salários, férias e rescisões, pró-labore, honorários, encargos trabalhistas, alugueis, condomínios, energia, água e esgoto e outras despesas todas sem qualquer lastro documental.

Ato contínuo, os autos foram conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, oportunidade na qual foram distribuídos ao julgador fiscal Tarcísio Correia Lima Vilar, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

LEVANTAMENTO FINANCEIRO. EXERCÍCIOS DE 2020 E 2021 .AJUSTES. CONFIRMAÇÃO PARCIAL. CORREÇÃO DA PENALIDADE.

Nos autos, ficou demonstrado que é necessário ajuste pela dedução da omissão de saídas de mercadorias isentas e não tributadas, apontada no levantamento da Conta Mercadorias em 2020 e 2021 levaram a sucumbência parcial da acusação levantada no acusatório fiscal como também a desconsideração de despesas não comprovadas e lançadas pela fiscalização.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de sua decisão a esta instância *ad quem*.



Após tomar ciência da decisão singular por meio de Edital nº 00002/2025, publicado em 28/01/2025, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário, por meio do qual afirma, em síntese, que o ilustre julgador monocrático se equivocou quanto aos valores dos estoques iniciais e finais dos levantamentos conta mercadorias, *causando com esse procedimento errôneo enorme prejuízo ao contribuinte.*

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração que visa a exigir da empresa M & M COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA, crédito tributário decorrente da omissão de saídas pretérita de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do imposto respectivo, detectado por meio do levantamento financeiro.

Tal procedimento é amplamente utilizado e aceito como meio de aferição fiscal, estando o seu disciplinamento gravado no artigo 643 do RICMS/PB, sendo que as diferenças verificadas denunciam irregularidade por omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção estabelecida no artigo 646 do RICMS, *in verbis*:

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.

(...)

§3º No exame da escrita fiscal de contribuinte que não esteja obrigado ao regime de tributação com base no lucro real e tenha optado por outro sistema de apuração de lucro, nos termos da legislação do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês

§4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório:

I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, onde deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas operacionais ou não operacionais, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e o no final do período fiscalizado;

§ 5º Na ausência da escrituração do livro Caixa, que trata o § 3º, para que se possa levar a efeito o demonstrativo financeiro referido no parágrafo anterior, os saldos no início e no final do exercício serão considerados inexistentes.



§ 6º As diferenças verificadas em razão do confronto fiscal denunciam irregularidade, observado o disposto no art. 646.

(...)

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:

(...)

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.

Conforme o conteúdo normativo supracitado, o levantamento financeiro consiste no confronto de todas as receitas da empresa com as despesas operacionais, não operacionais e as disponibilidades em caixa e em bancos, partindo do princípio de que as receitas devem ser suficientes para satisfazer todos os dispêndios do estabelecimento, assim considerados não apenas a aquisição de mercadorias para a revenda, mas, também, às despesas com pessoal, água, energia, pró-labore, materiais de uso e consumo, aluguéis ou de outros valores detectados.

Uma vez comprovado que as despesas realizadas superaram as receitas auferidas infere-se, por presunção, *juris tantum*, que os recursos são decorrentes de vendas de mercadorias sujeitas à tributação pelo ICMS, restando ao contribuinte estabelecer prova em contrário.

Buscando desconstituir o crédito tributário, o recorrente sustenta que a autoridade julgadora, para atribuir certeza e liquidez ao crédito tributário, deve levar em conta o prejuízo com mercadorias sujeitas a substituição tributária, isentas e não tributadas, bem como as mercadorias que saíram sem notas fiscais, pelo fato de terem sido motivo de roubo, perda do prazo de validade dos produtos e diversas outras avarias.

Esta Casa Revisora possui entendimento no sentido que a autoridade fiscal possui a prerrogativa de escolha do método de auditoria a ser aplicado em uma fiscalização, não sendo obrigada a realizar todos os tipos de levantamentos disponíveis. Por tal razão, a fiscalização pode optar por um procedimento específico, como o levantamento financeiro **ou** a análise da conta mercadorias, desde que o método eleito seja suficiente para a apuração de eventuais irregularidades tributárias.

Nessa perspectiva, a escolha do método ou da técnica de auditoria a ser empregada para apuração do crédito tributário devido se insere na esfera da discricionariedade técnica da administração tributária. Tal discricionariedade não é absoluta, devendo ser exercida dentro dos limites legais, ou seja, ao optar pelo



procedimento que se mostre mais adequado ao seu mister, a fiscalização, verifica a omissão de receita com amparo na legislação vigente.

Desta feita, a aplicação do levantamento financeiro pela fiscalização é suficiente para a correta apuração do tributo devido no caso concreto, pois a realização de conta mercadorias deve ser considerada como método alternativo e não necessariamente concomitante ou obrigatório para a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário.

Se a fiscalização, utilizando um dos métodos previstos na legislação, como o levantamento financeiro, constata uma irregularidade, o ônus da prova para desconstituir essa constatação recai sobre o contribuinte. Assim, considerando que o levantamento financeiro é considerado legalmente previsto e tecnicamente capaz de demonstrar a ocorrência do fato gerador do tributo, sendo suficiente para fundamentar o lançamento fiscal, por tal razão, a defesa do contribuinte, nesses casos, deve focar em provar a improcedência da acusação, demonstrando erros **no levantamento** ou a regularidade de suas operações, **sem exigir ou suscitar a realização de novo procedimento fiscal.**

No âmbito do processo administrativo fiscal, a figura do julgador monocrático, ainda que exercida por um auditor fiscal de carreira, assume contornos distintos da função originária de fiscalização e, por tal razão, a transição do papel de agente fiscal para o de julgador impõe uma alteração substancial em suas atribuições e, crucialmente, em sua competência. Nesse contexto, sustenta-se que o julgador monocrático, no exercício de sua função judicante na instância administrativa, não possui competência para realizar atos típicos e inerentes ao processo de fiscalização, como a elaboração de uma "conta mercadorias" ou outros levantamentos análogos.

Esta delimitação de competência assenta-se em princípios basilares do direito administrativo e processual, que visam garantir a higidez, imparcialidade e justiça do processo contencioso fiscal. É possível afirmar que, quando o julgador se dedica a produzir um levantamento fiscal, ele inevitavelmente se envolve na produção da prova ou na reconstrução da base da acusação, contaminando sua isenção, pois passaria a analisar um trabalho que, em parte, é de sua própria autoria, confundindo-se com a parte acusadora.

Por sua vez, o exercício da função de fiscalização é, por natureza, investigativa e preparatória, na qual o auditor fiscal apura os fatos por meio de instrumentos fiscais alternativos, que são próprios de sua atividade, para, eventualmente, em se constatando descumprimento de obrigações tributárias, constituir o crédito tributário devido.

Em suma, o julgador fiscal está, em regra, adstrito a analisar a legalidade e a procedência do lançamento tributário tal como foi efetuado e motivado pela autoridade fiscalizadora. Isso não quer dizer que não seja possível determinar diligências para sanar omissões ou obscuridades, pois tais atos não se confundem com a substituição da atividade fiscalizatória original.

A produção de uma "conta mercadorias" pelo julgador extrapola a mera correção de vícios sanáveis, adentrando na própria constituição do crédito tributário, por



materializar uma nova prova e fundamentação da autuação. Assim, a discussão no processo administrativo frequentemente se concentra na correta aplicação da técnica escolhida, na análise das provas apresentadas pelo contribuinte para descaracterizar a presunção fiscal e nos ajustes necessários nos levantamentos.

Este Relator já seguiu o entendimento segundo o qual, inexistindo conta mercadorias elaboradas **pela fiscalização**, é desnecessária a realização de tal procedimento na esfera do contencioso administrativo, conforme Acórdão nº 0217/2023¹, cujo trecho segue abaixo reproduzido:

Já o recorrente apresentou como argumento para revisão do julgamento a necessidade de glosa de valores do levantamento financeiro, lastreados na existência de prejuízo bruto em operações com mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária.

Ao se contrapor à decisão, a Autuada informa que *basta a análise simples do quadro de entradas e saídas referente aos anos auditados que se observará a clara ocorrência do prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à ST.*

Com a devida vênia ao entendimento do recorrente, os resultados alcançados não merecem acolhimento, pois sequer foram indicados os valores dos estoques do contribuinte, dado essencial para a verificação da existência de prejuízo bruto com mercadorias. Ademais, a norma de regência não exige que a fiscalização realize em toda e qualquer ordem de serviço o procedimento denominado Conta Mercadorias, pois o que está disposto no art. 643 do RICMS/PB são métodos **alternativos** postos à disposição das autoridades fiscais para verificação da exatidão dos lançamentos e recolhimento dos tributos efetuados pelas pessoas jurídicas fiscalizadas

¹ PROCESSO Nº 1857922020-3

ACÓRDÃO Nº 217/2023

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

1ª Recorrida: PAULO CASSIMIRO DE LIMA ME

2ª Recorrente: PAULO CASSIMIRO DE LIMA ME

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: MICHELLE LITGH TOUSSAINT

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. INFRAÇÕES CONFIGURADAS. MULTA RECIDIVA. NÃO CONFIGURADA. PROCEDÊNCIA PARCIAL DAS ACUSAÇÕES. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- 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 artigo 646 do RICMS/PB, sendo necessário ajuste em decorrência do registro equivocado da base de cálculo no período de novembro de 2015.

- As diferenças apuradas no Levantamento Financeiro ensejam a ocorrência de omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção relativa contida na legislação de regência, não elidida pelo sujeito passivo.



Vale registrar que, no período auditado, o contribuinte estava sujeito ao regime do Simples Nacional² e que esta Casa Revisora possui entendimento consolidado no qual a técnica da fiscalização denominada de “conta mercadorias” não é aplicável aos contribuintes sujeitos a tal regime de tributação, ou seja, não caberia à fiscalização, tampouco ao órgão julgador buscar alterar o crédito tributário com base em procedimento inaplicável ao contribuinte.

Diante de tais argumentos, não caberia ao julgador fiscal elaborar um levantamento conta mercadorias para realização de ajustes no crédito tributário, ou seja, caso fosse necessária à resolução da questão, em última análise, deveria o julgador monocrático ter determinado a realização de diligências *instrutórias*, para esclarecer dúvidas sobre os **elementos já existentes** nos autos ou para que a autoridade fiscal competente prestasse informações ou corrigisse erros materiais evidentes no levantamento original.

Há uma outra particularidade a se atentar, a forma como as **saídas isentas** de ICMS são tratadas. Ao contrário do que a lógica da “isenção” poderia sugerir, no regime do Simples Nacional, mesmo que uma operação seja isenta de ICMS no âmbito dos regimes de tributação “normais” (Lucro Presumido ou Lucro Real), ela **entra no cálculo da receita bruta para fins de apuração do Simples Nacional**.

A razão é que o Simples Nacional aplica uma alíquota única sobre a receita bruta total da empresa, independentemente da natureza da operação ou da existência de isenções em outros regimes. Por tal razão, ao confessar que não emitiu notas fiscais em relação às saídas de produtos isentos, o contribuinte informa à fazenda estadual a existência de omissão de receitas.

Ainda que a saída de mercadoria tenha como fundamento a perda do estoque, como no caso de avarias, roubo ou perda de validade, diga-se de passagem, situações comuns na atividade empresarial, tais fatos devem ser comprovados por meio da emissão da nota fiscal que regularize a baixa desses produtos do estoque.

Neste contexto, não deve prosperar a apresentação da tese defensiva relativa à apuração do prejuízo bruto com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, isentas ou não tributadas.

Aproveitando o ensejo do debate acerca da aplicação do prejuízo bruto como forma de justificar ou elidir as inconsistências apontadas por meio de levantamento financeiro, apresenta-se *overruling* para superar o entendimento anterior.

Após análise dos fatos, especialmente à luz da evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e das potenciais manobras elisivas ou evasivas que podem ser praticadas por contribuintes, considera-se inadequada a realização de ajustes no

2

Histórico das alterações cadastrais									
Início	Término	Razão social	Situação cadastral	Natureza jurídica	Tipo de estabelecimento	Tipo de unidade	Regime de apuração	Município	
16/05/2018	17/05/2018	M & M COMERCIO DE ALIMENTOS EIRELI	ATIVO	EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA (DE NATUREZA EMPRESARIA)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	SANTA RITA	
17/05/2018	02/06/2018	M & M COMERCIO DE ALIMENTOS EIRELI	CANCELADO	EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA (DE NATUREZA EMPRESARIA)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	SANTA RITA	
02/06/2018	21/08/2021	M & M COMERCIO DE ALIMENTOS EIRELI	ATIVO	EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA (DE NATUREZA EMPRESARIA)	MATRIZ	UNIDADE PRODUTIVA	SIMPLES NACIONAL	SANTA RITA	



levantamento financeiro com base em tese de constatação de prejuízo bruto nas saídas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária. Explico.

A argumentação de prejuízo bruto em operações com mercadorias sob ICMS-ST, frequentemente utilizada para justificar a ausência de lucro e, por conseguinte, a inexistência de base para a tributação de receitas supostamente omitidas, deve ser confrontada com a atual interpretação do STF sobre a definitividade da base de cálculo presumida no regime de substituição tributária "para frente".

No julgamento do RE 593.849/MG (Tema 201 da Repercussão Geral), o STF estabeleceu que, caso a operação final ao consumidor resulte em valor superior àquele que serviu de base de cálculo presumida para o ICMS-ST, é devida a complementação do imposto pelo contribuinte substituído (RE 1.097.998) e, de forma análoga, se a operação final ocorrer por valor inferior, assiste ao contribuinte o direito à restituição da diferença.

Essa decisão possui implicação direta na análise do prejuízo bruto com mercadorias, pois, em tese, um contribuinte poderia vislumbrar uma "vantagem" em não registrar saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária e, ao realizar tal procedimento, geraria um prejuízo bruto contábil ou fictício, uma vez que o custo da aquisição permaneceria registrado, mas a receita não ingressaria oficialmente, inflando artificialmente as perdas e reduzindo o lucro tributável ou gerando um prejuízo, evitando, portanto, o recolhimento da complementação do ICMS-ST caso a venda, com valor superior à base presumida, fosse regularmente faturada.

Em tese, é possível concluir que o "prejuízo bruto" apurado pode ser, na realidade, uma construção artificial para tentar justificar o ingresso de recursos detectado pelo levantamento financeiro, ou seja, os valores que a fiscalização aponta como receita omitida (via levantamento financeiro) poderiam ser justamente os valores das vendas não faturadas, que, se tivessem sido registradas, não só eliminariam o "prejuízo bruto" alegado como também poderiam gerar obrigação de complementar o ICMS-ST.

Diante de um levantamento financeiro que aponta repercussão tributária (omissão de receita), a alegação de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária, desacompanhada de prova robusta, inequívoca e auditável de sua efetiva ocorrência e da ausência de saídas não documentadas, não deve prosperar.

Por tais razões, a realização de ajustes no levantamento financeiro, embasados na tese de prejuízo bruto na saída de mercadorias sujeitas à substituição tributária, não deve ser considerada adequada.

No que se refere à tese da defesa que sustenta a impossibilidade de arbitramento de despesas, convém registrar que o art. 18³ da Lei nº 6.379/96 c/c art. 19⁴

³ Lei nº 6.379/96. Alteração promovida por meio da Lei nº 11.615/19.

Art. 18. 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.



do RICMS/PB, a partir de 27 de dezembro de 2019, trouxe uma alteração significativa, pois a inclusão expressa do termo "**despesas**" legitimou a possibilidade de a autoridade fiscal arbitrar estes valores, quando as informações prestadas pelo contribuinte forem consideradas insuficientes ou inconsistentes.

Assim, desde tal data, a fiscalização tem respaldo legal para questionar e arbitrar o valor das despesas que o contribuinte apresenta, recaindo ao contribuinte o ônus de apresentar suas provas e argumentos para possibilitar a avaliação contraditória do procedimento realizado.

Entretanto, a legislação exige que o procedimento fiscal relativo ao arbitramento das despesas ocorra mediante "processo regular", ressaltando, em caso de contestação, avaliação contraditória. Desta feita, caso utilizado o arbitramento de despesas, é essencial que sejam assentados os parâmetros, que remontam à motivação, ou seja à exposição das razões ou indícios de prova que permitiram compreender como ou a partir de que o julgador chegou ao valor arbitrado, o que não se verifica no caso dos autos.

Sobre o tema, pode-se destacar as seguintes decisões:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ART. 148 DO CTN . ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO. 1. A pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo . Não se pode confundi-la com o arbitramento de valores previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que é modalidade de lançamento, regularmente prevista na legislação tributária. 2. **O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato imponible, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa.** 3. Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo. 4. **Caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação.** 5. No caso, havendo indícios de subfaturamento, os fiscais identificaram o sujeito passivo, colheram os documentos necessários à comprovação da suposta infração e abriram processo administrativo para apurar os fatos e determinar a base de cálculo do imposto a ser pago, liberando na seqüência as mercadorias. Não se trata, portanto, de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos do que

⁴ RICMS/PB. Alteração promovida por meio do Decreto nº 40.006/20.

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.



autoriza o art . 148 do CTN. 6. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido.

(STJ - RMS: 26964 GO 2008/0114933-4, Relator.: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 19/08/2008, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/09/2008)

DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA . AUTOS DE INFRAÇÃO DE COBRANÇA DE ISSQN. ATIVIDADE DE NOTÁRIO. STF – ADI 3089/DF. CARÁTER EMPRESARIAL DA ATIVIDADE DE NOTÁRIO . ISSQN. INCIDÊNCIA. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO . ART. 138, CTN. REQUISITOS NÃO VERIFICADOS NO CASO CONCRETO. ARBITRAMENTO REALIZADO POR PRESUNÇÃO . FATURAMENTO DIVERSO DO APONTADO. ILEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS ANTERIORES À ADI 3089/DF. TRIBUTO AINDA NÃO ERA EXIGÍVEL DEFINITIVAMENTE . 1. Cuida-se de Apelação Cível em Ação Anulatória com Pedido Liminar intentada por Ana Karina Lima Linhares Loiola, objetivando a anulação dos Autos de Infração lavrados pelo Município de Caucaia quanto a cobrança do ISSQN sobre as atividades notariais exercidas por ela. 2. Em Sentença de fls . 408/425, o juízo monocrático julgou improcedente o pleito exordial, revogando a tutela anteriormente deferida. 3. Em apelação, alegou: a) a ilegalidade do lançamento fiscal por arbitramento; b) a nulidade dos demais autos de infração, posto que cabe exclusivamente ao Poder Judiciário fiscalizar os serviços notórias e de registro, extrapolando o Município de Caucaia seu escopo de atuação ao deflagrar os citados procedimento sancionatório. 4 . Por outro lado, há Apelação do Município de Caucaia insurgindo-se exclusivamente quanto ao montante arbitrado a título de verba honorária, apontando que a citada cifra deve levar em consideração o proveito econômico auferido pela recorrida, caso o resultado da ação lhe fosse favorável e não como foi estipulado pelo juízo de piso. 5. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 3089/DF, reconheceu o caráter empresarial dos prestadores de serviços cartorários e a incidência do ISS. Além disso, os serviços notariais e de registro estão previstos na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 no item 21 que prevê a possibilidade de cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN de notários e registradores . 6. Contudo, em visita aos fólios processuais, constata-se que os atos administrativos foram embasados em presunções e indícios de omissão de receita e passivo fictício, sendo tais valores utilizados para o cômputo da receita tributável em discrepância dos valores efetivamente auferidos pela parte. 7. **A técnica do arbitramento (art . 148, CTN) pode ser aplicada pelos agentes fiscais quando verificada que as declarações ou documentos apresentados não exprimirem a verdade ou quando omissos, sendo permitido, e somente nestes casos, o arbitramento do valor a ser utilizada como base de cálculo do tributo devido. 8. para que ocorra o arbitramento não são suficientes presunções e indícios alegados pela fiscalização, tampouco a mera menção de omissão do faturamento, devendo tais fatos serem comprovados, com esteio em provas. Tal providência é medida extrema, com limites na lei e na Constituição, não podendo subsistir o lançamento efetuado por**



presunção, nos valores e forma constantes dos autos de infração.

9. Os procedimentos fiscais analisados nos autos resultaram em autuações que totalizam cifra considerável, incompatíveis, portanto, com o faturamento da requerente, restando evidente a errônea aplicação da lei para a lavratura dos autos de infração, vez que a Administração lançou mão de liberdade incongruente com o carácter vinculativo da espécie. 10. Por fim, o Estado não pode exigir obrigação cujo a executabilidade é impossível. Ora, até o advento do julgamento da ADI nº 3.089 o Supremo Tribunal Federal ainda não havia firmado entendimento definitivo quanto à possibilidade de cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN de notários e registradores, não podendo, portanto, o Município recorrido exigir obrigações acessórias daquele que sequer era considerado contribuinte do imposto à época do fato gerador. 11. Quanto ao recurso interposto pelo Município, tem-se que versava exclusivamente acerca do montante arbitrado a título de verba honorária pelo juízo de 1º grau, de modo que tendo em vista a reforma in totum da decisão de piso, o pleito fazendário resta prejudicado, sendo a sua improcedência medida que se impõe. APELAÇÃO DE ANA KARINA LIMA LINHARES LOIOLA CONHECIDA E PROVIDA. APELAÇÃO DO MUNICÍPIO DE CAUCAIA PREJUDICADA. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os integrantes da 3ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, por unanimemente, em conhecer do recurso interposto por Ana Karina Lima Linhares Loiola para dar-lhe provimento, julgando prejudicado o recurso de Apelação interposto pelo Município de Caucaia, tudo nos termos do voto do Desembargador Relator. Fortaleza, 09 de dezembro de 2019. (TJ-CE - Apelação Cível: 0040925-47.2013.8.06 .0064 Caucaia, Relator.: FRANCISCO DE ASSIS FILGUEIRA MENDES, Data de Julgamento: 09/12/2019, 3ª Câmara Direito Público)

Portanto, despesas com salários, férias e rescisões, além de INSS e FGTS haveriam de ser comprovadas, para fins de arbitramento, pelo auditor fiscal, mesmo porque nos extratos do Simples Nacional, colacionados pela defesa, o contribuinte não informou essas despesas.

Ademais, tampouco se verifica provas que permitam fixar o arbitramento de pró-labore, alugueis, energia elétrica, água e esgoto e outras despesas, pois sequer foram anexados, pela fiscalização, documentos que indiquem se algum momento houve pagamento de pró-labore, se o imóvel não é próprio (logo ensejando o pagamento de alugueis) ou as dimensões do imóvel e preço médio de aluguel comercial por m² na região e nem de uma conta sequer (que permitisse ser replicada) de água, energia elétrica ou esgoto ou, ainda, quais seriam as supostas outras despesas, logo ausente elementos que sirvam de parâmetro para o arbitramento de despesas. Considerando que consta nos autos Notificação nº 00112928/2024 (fls. 07) na qual foi solicitado ao contribuinte a apresentação de documentos relativos às despesas, tal situação poderia ser perfeitamente contornada caso a fiscalização tivesse adotado procedimento hialino, anexando aos autos, p. ex., uma informação fiscal esclarecendo a fonte e o detalhamento dos dados.



Um dado curioso reside na consultar à DEFIS do contribuinte, que permite a constatação de montante semelhante ao discriminado globalmente pela fiscalização, inclusive com despesas de pró-labore em montante superior ao destacado pela fiscalização. Porém, como não houve a devida instrução processual, não há como validar o arbitramento realizado, pois, conforme já abordado, restou prejudica o exercício ao direito de defesa do contribuinte e a devida devolução da matéria a essa instância *ad quem*.

Desta feita, importa fixar os seguintes valores para lançamento tributário:

Exercício 2020	Exercício 2021
Total dos recebimentos: R\$ 613.030,08	Total dos recebimentos: R\$ 434.525,83
Total dos Pagamentos: R\$ 875.665,57	Total dos Pagamentos: R\$ 635.466,91
Omissão de vendas: R\$ 262.635,49	Omissão de vendas: R\$ 200.941,08
Tributo: R\$ 47.274,39	Tributo: R\$ 36.169,39
Multa: R\$ 35.455,79	Multa: R\$ 27.127,04
Total: R\$ 82.730,18	Total: R\$ 63.296,43

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo parcial provimento do primeiro e desprovimento do segundo, alterando a decisão singular para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001092/2024-68, lavrado em 30 de abril de 2024 contra a empresa M & M COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA, inscrição estadual nº 16.316.077-5, condenando-a ao recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 146.026,61 (cento e quarenta e seis mil, vinte e seis reais e sessenta e um centavos) sendo R\$ 83.443,78 (oitenta e três mil, quatrocentos e quarenta e quatro reais e setenta e oito centavos) de ICMS, por infringência ao Art. 158, I c/c 643, § 4º, I e 6º, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 c/ fulcro no art. 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96 e R\$ 62.582,83 (sessenta e dois mil, quinhentos e oitenta e dois reais e oitenta e três centavos) de multa, arrimada no art. 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Cancelo o crédito tributário na quantia de R\$ 63.402,31 (sessenta e três mil, quatrocentos e dois reais e trinta e um centavos), pelos fundamentos expostos.



Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar, que deverá observar o comando do art. 11, § 9º da Lei nº 10.094/2013.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência, em 09 de julho de 2025.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Conselheiro Relator