



**ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

**Processo Nº078.497.2013-0**

**Recurso HIE/CRF nº275/2016**

**PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO**

**Recorrente:GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.**

**Recorrida:ILDO EVANGELISTA DE SANTANA.**

**Preparadora:COLETORIA ESTADUAL DE POMBAL.**

**Autuante:EDÉSIO ABRANTES DE CARVALHO.**

**Relatora:CONSª.MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA.**

**OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS. CARACTERIZAÇÃO. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. CONFIRMAÇÃO EM PARTE. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

Regularidade do resultado apontado no Levantamento da Conta Mercadorias, que deu suporte à acusação fiscal de omissão de saídas tributáveis, ante a ausência de provas capazes de socorrer a autuada.

Mantida apenas uma parte da exigência do ICMS detectada por meio do Levantamento Financeiro, tendo em vista a necessidade de dedução do valor do prejuízo bruto com mercadorias não tributáveis, apontado no Levantamento da Conta Mercadorias, dos exercícios delatados, não obstante o fato de a acusada não haver apresentado provas a seu prol.

Redução da penalidade por força de lei posterior mais benigna.

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

A C O R D A M os membros da **1ª Câmara** de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular e, quanto ao mérito pelo seu *desprovemento*, para manter a sentença exarada na instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00000874/2013-27 (fl. 13), lavrado em 13/6/2013, contra ILDO EVANGELISTA DE SANTANA, contribuinte inscrito no CCICMS sob nº 16.031.914-5, devidamente qualificado nos autos, e declarar devido o crédito tributário no montante de R\$ 111.568,10 (cento e onze mil, quinhentos e sessenta e oito reais e dez centavos), sendo R\$ 55.784,05 (cinquenta e cinco mil, setecentos e oitenta e quatro reais e cinco centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I e 160, I c/c os arts. 643, § 4º, I e II, e 646, parágrafo único, do RICMS/PB, e R\$ 55.784,05 (cinquenta e cinco mil, setecentos e oitenta e quatro reais e cinco centavos), de multa por infração, nos termos do artigos 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, mantenho cancelado, por irregular, o valor de R\$ 79.339,00 (setenta e nove mil, trezentos e trinta e nove reais), sendo R\$ 7.851,65 (sete mil, oitocentos e cinquenta e um reais e sessenta e cinco centavos), de ICMS, e R\$ 71.487,35 (setenta e um mil, quatrocentos e oitenta e sete reais e trinta e cinco centavos), de multa por infração, pelos fundamentos acima expendidos.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de outubro de 2017.

Maria das Graças Donato de Oliveira Lima  
Conselheira Relatora

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento as Conselheiras da 1ª Câmara, THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA, GILVIA DANTAS MACEDO e NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO.

Assessora Jurídica

## #RELATÓRIO

Trata-se de recurso hierárquico, interposto contra a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00000874/2013-27 (fl. 13), lavrado em 13/6/2013, de acordo com o qual a empresa autuada, ILDO EVENAGELISTA DE SANTANA, acima citada, é acusada das irregularidades que adiante transcrevo:

- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS –  
Contrariando dispositivos legais o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através de levantamento da Conta Mercadorias.

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

Por considerar infringidos os arts. 158, I, e 160, I, c/c os arts. 643, § 4º, II e 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, o autuante procedeu ao lançamento de ofício, exigindo o ICMS no valor total de R\$ 63.635,70, ao mesmo tempo em que sugeriu a aplicação da penalidade pecuniária na quantia de R\$ 127.271,40, nos termos do art. 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.39/96, perfazendo, ambas as quantias, o crédito tributário total de R\$ 190.907,10.

Documentos instrutórios constam anexados às fls. 3 a 12 e 14 a 49.

Regularmente cientificada do resultado da ação fiscal, mediante Aviso de Recebimento nº RA 71789343 4 BR (fl. 50), assinado por seu receptor, em 26/6/2013, a autuada apresenta reclamação tempestiva, em 25/7/2013 (fl. 52), alegando impossibilidade de arcar com o ônus financeiro lançado de ofício e que devido ao fato de se tratar de contribuinte sujeito ao Simples Nacional requer que seja considerada a circunstância de que as mercadorias objeto da sua atividade comercial consistem de produtos perecíveis com alto grau de desperdício.

Em contestação (fls. 54 e 55), o autuante informa que ante a falta de apresentação de provas de fatos alegados pela reclamante pede que seja mantido o auto infracional.

Na sequência, após a informação de não existência de antecedentes fiscais da autuada (fl. 57), os autos foram conclusos (fl. 58) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde se efetuou sua distribuição à julgadora fiscal, Rosely Tavares de Arruda, que declinou seu entendimento pela parcial procedência do auto de infração, por concluir pela regularidade parcial da ação fiscal, de modo que o crédito tributário passou ao valor de R\$ 111.568,10, constituído de iguais valores de ICMS e de multa infracional.

Procedida a interposição de recurso hierárquico (fl. 70), e cientificada, a autuada, sobre a decisão singular, mediante o Edital nº 00058/2016 (fl. 71), a fim de que esta, querendo, interpusesse recurso a este Colegiado. Ainda assim, a denunciada manteve-se inerte, ao não integrar a relação processual.

Na sequência, os autos foram remetidos a esta Corte Julgadora e distribuídos a esta relatoria, segundo critério regimentalmente previsto, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

## VOTO

O objeto do recurso hierárquico a ser discutido por esta relatoria diz respeito à motivação da decisão da autoridade julgadora para proceder parcialmente o lançamento de ofício, quando concluiu pela regularidade parcial da ação fiscal, ao deduzir do Levantamento Financeiro, referente aos exercícios de 2008, 2009, 2010 e 2011, o valor do Prejuízo Bruto apontado no Levantamento da Conta Mercadorias, desses exercícios, o que carreteu redução do valor do ICMS inicialmente lançado de ofício, exceto quanto ao exercício de 2010, cujo crédito tributário sucumbiu ao ser promovida a referida dedução, ao mesmo tempo em que ajustou – também de ofício - o valor da penalidade sugerida no auto infracional, ao fundamento do princípio da retroatividade da lei mais benigna (Aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN) e ante o advento da Lei Estadual nº 10.008/2013, que estabelece sanção mais branda do que a norma vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores.

Passo, pois, ao exame da questão.

Inicialmente, cumpre-me declarar que a peça acusatória apresenta-se apta a produzir os regulares efeitos inerentes ao aspecto formal do ato administrativo, visto que sua confecção observa os requisitos indispensáveis de constituição e desenvolvimento válido do processo: identificação da pessoa do infrator e das operações promovidas (omissão de saídas de mercadorias tributáveis), base de cálculo, alíquota aplicável e período do fato gerador omitido (exercício fiscal), o que atende os requisitos de validade do lançamento de ofício, dispostos no art. 142 do CTN.

Diante do que, concluo que a peça basilar revela-se formalmente preservada e, portanto, apta a produzir seus regulares efeitos.

Passo ao exame da questão de fundo da causa.

LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS/Exercício de 2013 – LEVANTAMENTO FINANCEIRO/Exercícios de 2008, 2009, 2010 e 2011- Omissão de saídas tributáveis.

Trata-se de infração alcançada por técnicas fiscais similares em seu resultado fiscal, quando se aplicou, no exame fiscal, o Levantamento da Conta Mercadorias, além do Levantamento Financeiro,

o primeiro, correspondente aos exercícios de 2013, e o segundo, referente aos exercícios de 2008, 2009, 2010 e 2011, ambos os procedimentos embasados na legislação de regência que disciplina o mecanismo de aferição da regularidade fiscal do contribuinte, nos quais a repercussão tributária, caso apresentem, traduz a existência de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentação fiscal, na forma prevista pelos artigos 158, I e 160, I c/c o artigo 643, §§ 3º e 4º, incisos I e II, e § 6º, além do artigo 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, infra:

*“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”.*

*“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 sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com a 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;*

*II – o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, devendo tal acréscimo satisfazer as despesas arroladas no Demonstrativo Financeiro de que trata o inciso anterior, deste parágrafo, sendo, ainda, vedada a exclusão do ICMS dos estoques, compras e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular”.*

*“§ 6º. As diferenças verificadas em razão do confronto denunciam irregularidade, observado o disposto no art. 646.” (Redação vigente até 24/1/2012).*

*“§ 6º. As diferenças verificadas em razão dos procedimentos adotados nos incisos I e II do § 4º deste artigo denunciam irregularidade de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, observado o disposto no parágrafo único do art. 646 deste Regulamento”. (Nova redação dada pelo Decreto nº 32.718/12, DOE de 25/1/2012).*

*“Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos à caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a **presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento 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 das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.”*

(Grifado).

Como se deflui da legislação acima transcrita, ambos os Levantamentos, acima referidos, são técnicas de auditoria absolutamente legítimas de que se vale a fiscalização para aferição da movimentação mercantil das empresas, sendo que o Levantamento da Conta Mercadorias deve ser aplicado aos contribuintes que possuem apenas escrita fiscal, como ocorre no caso em tela, visto não ter sido demonstrado nos autos a existência de contabilidade regular da autuada.

As diferenças apuradas suportam o lançamento indiciário do ICMS devido, posto que firmam presunção de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente. Porém, como se trata de presunção relativa, admite-se a prova em contrário a cargo do contribuinte, uma vez que este é o possuidor de toda a documentação fiscal do estabelecimento que lhe pertence.

No caso, observa-se que, apesar de a reclamante não haver trazido aos autos qualquer prova que pudesse excluir ou minimizar a situação fiscal que lhe é adversa, a julgadora singular promoveu de ofício a ajustes no Levantamento Financeiro, dos exercícios de 2008, 2009, 2010 e 2011, relação aos quais atesta-se a regularidade da providência oficial, considerando que a diferença a maior verificada no valor das despesas apontadas no Levantamento Financeiro autoriza a aplicação de que esta se originou de omissão de saídas tributáveis (Aplicação do parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB). Todavia, essa premissa pode ceder mediante prova irrefutável da inocorrência do fato, erro na montagem do respectivo levantamento ou, ainda, ante a demonstração de que nem todas as saídas omitidas são de mercadorias tributáveis.

Nesta última hipótese - demonstração de que nem todas as saídas apontadas no Financeiro como omitidas são de mercadorias tributáveis -, a presunção pode ser excluída no todo ou em parte, caso o Levantamento da Conta Mercadorias, do mesmo exercício, revele a existência de prejuízo bruto com mercadorias não tributáveis, isentas ou com Substituição Tributária.

Isto porque essas circunstâncias são denotativas de vendas sem emissão de nota fiscal, porém sem repercussão na obrigação principal do ICMS, impondo-se, pois, a dedução do valor correspondente da diferença a maior nas despesas, apontada no Levantamento Financeiro, por óbvio, do mesmo exercício, com vistas a evitar "*bis in idem*" ao tributar operações excluídas da tributação pelo imposto estadual (ICMS Substituição, porque o imposto é pago por antecipação), ou, ainda, para excluir da cobrança aquilo que a própria lei colocou a salvo da tributação (mediante isenção do ICMS, imunidade ou não incidência do imposto).

Afinal, a presunção que se instaura sobre a diferença apurada no Levantamento Financeiro se reporta à omissão de saídas tributáveis (art. 646, parágrafo único, do RICMS/PB). Assim, nada mais lógico, justo e legal do que se proceder a dedução do prejuízo bruto com mercadorias não tributáveis, apontado na Conta Mercadorias.

Frente ao cenário acima mencionado, a própria Fiscalização pode promover os citados ajustes no Financeiro ou, caso não o faça, cumpre ao julgador administrativo essa tarefa.

Nesse sentido, decidiu esta egrégia Corte de Julgamento, na ocasião da análise de questão semelhante que deu origem ao acórdão baixo transcrito:

**“RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. OPERAÇÕES ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTADAS. PARCIALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA.**

*A denúncia de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de notas fiscais constatadas mediante levantamento financeiro suscita alteração no valor do crédito tributário correspondente, frente à constatação de que uma parte dessas saídas compreenderam mercadorias não tributáveis ou sujeitas ao regime de pagamento por substituição tributária, impondo, dessa forma, a dedução do valor das operações apontadas no Levantamento da Conta Mercadorias com mercadorias não tributáveis ou com substituição tributária da diferença tributável apurada no Demonstrativo Financeiro. Reforma da decisão recorrida”. (Acórdão nº 318/2013, DOE de 11/10/2013. Rel. Cons. João Lincoln Diniz Borges).*

No caso dos autos, todos os procedimentos consistentes nos Levantamentos da Conta Mercadorias/2008/2009/2010/2011 apresentam prejuízo bruto com mercadorias não tributáveis. Assim sendo, para o fim de se promover a dedução acima comentada, com relação ao resultado da diferença apurada no Financeiro, do mesmo exercício, e que serve de suporte a denúncia correspondente, o prejuízo bruto com mercadorias não tributáveis, apontado na citada Conta Mercadorias, revela que nem todas as saídas apontadas como omitidas no Levantamento Financeiro em referência traduzem a infração de omissão de saídas de mercadorias normalmente tributáveis.

Diante do que, corroboro a decisão singular, que promoveu a dedução em referência, de modo que o Levantamento Financeiro, dos exercícios de 2008, 2009 e 2011, apresentaram redução na diferença tributável. Corroboro, ainda, a decisão em pauta, quanto ao Levantamento Financeiro, do exercício de 2010, cujo resultado não apresentou diferença tributável após a dedução do prejuízo bruto com mercadorias não tributáveis, apontado na Conta Mercadorias/2010.

Corroboro, ainda, a observação promovida pela instância preliminar, quanto à impossibilidade de complementação da alíquota do ICMS aplicada sobre a diferença tributável apontada no Levantamento Financeiro/2008, que viria a atender os preceitos da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, em função da conduta irregular de omitir saídas de mercadorias tributáveis, conforme previsão na Lei Complementar nº 123/2006, não fosse a decadência do direito de o Estado lançar de ofício a diferença do crédito tributário originalmente não autuada. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Razão por que mantenho o valor do ICMS corrigido na instância preliminar, inclusive quanto aos ajustes referentes aos demais exercícios relacionados aos Demonstrativos Financeiros.

Relativamente ao Levantamento da Conta Mercadorias, do exercício de 2013, não há o que reparar, visto que a decisão singular manteve o seu resultado, devido à falta de apresentação de provas pela autuada que pudessem ao menos minimizar seus efeitos.

Quanto à penalidade confirmo o entendimento da instância prima, que promoveu a redução ao percentual de 100%, tendo em vista um fato superveniente que veio em socorro do contribuinte

faltoso, e que lhe atenua a sanção. Trata-se das alterações advindas da Lei nº 10.008/13 (DOE de 6.6.13) com efeitos a partir de 1.9.2013, de modo que as penalidades lançadas de ofício passam a se reger pela regra estatuída na citada Lei, a partir data supra, em face do princípio da retroatividade da lei mais benigna, estabelecido no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Assim, entendo que é cabível a aplicação da multa por infração disciplinada na referida Lei Estadual que estabelece sanção menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato delituoso, de forma que as multas por infração devem ser calculadas com base no percentual de 100%,

Diante do que, fixa-se o crédito tributário devido, consoante os valores abaixo:

Infração	Exercício	ICMS	M. Infr.	Total
Omiss. Saíd./Lev. Fin.	2008	811,68	811,68	1.623,36
Omiss. Saíd./Lev. Fin.	2009	794,03	794,03	1.588,06
Omiss. Saíd./Lev. Fin.	2010	0,00	0,00	0,00
Omiss. Saíd./Lev. Fin.	2011	2.751,66	2.751,66	5.503,32
Omiss. Saíd./C. Merc.	2013	51.426,68	51.426,68	102.853,36
Totais		55.784,05	55.784,05	111.568,10

Com esses fundamentos,

**VOTO** pelo recebimento do recurso hierárquico, por regular e, quanto ao mérito pelo seu *desprovemento*, para manter a sentença exarada na instância monocrática, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento n.º 93300008.09.00000874/2013-27 (fl. 13), lavrado em 13/6/2013, contra ILDO EVANGELISTA DE SANTANA, contribuinte inscrito no CCICMS sob nº 16.031.914-5, devidamente qualificado nos autos, e declarar devido o crédito tributário no montante de R\$ 111.568,10 (cento e onze mil, quinhentos e sessenta e oito reais e dez centavos), sendo R\$ 55.784,05 (cinquenta e cinco mil, setecentos e oitenta e quatro reais e cinco centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I e 160, I c/c os arts. 643, § 4º, I e II, e 646, parágrafo único, do RICMS/PB, e R\$ 55.784,05 (cinquenta e cinco mil, setecentos e oitenta e quatro reais e cinco centavos), de multa por infração, nos termos do artigos 82, V, “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, mantenho cancelado, por irregular, o valor de R\$ 79.339,00 (setenta e nove mil, trezentos e trinta e nove reais), sendo R\$ 7.851,65 (sete mil, oitocentos e cinquenta e um reais e sessenta e cinco centavos), de ICMS, e R\$ 71.487,35 (setenta e um mil, quatrocentos e oitenta e sete reais e trinta e cinco centavos), de multa por infração, pelos fundamentos acima expendidos.

Primeira Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de outubro de 2017.

**MARIA DAS GRAÇAS D. DE OLIVEIRA LIMA**  
**Conselheira Relatora**