



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

Processo nº 009.031.2012-7

Acórdão nº 380/2015

Recurso HIE/CRF-300/2014

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

Recorrida: JOSENILDO AGREPINO DE OLIVEIRA.

Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.

Autuante: CLAUZENILDE C. DE OLIVEIRA.

Relator: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES

**OMISSÃO DE SAÍDAS. CONTA MERCADORIAS.
LEVANTAMENTO FINANCEIRO. PREJUÍZO BRUTO
COM MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS.
PARCIALIDADE. REDUÇÃO DA MULTA POR
INFRAÇÃO. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA.
AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.
RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO**

Prevalece o procedimento fiscal denominado de Levantamento da Conta Mercadorias, quando o contribuinte não vier a perfilhar uma escrita contábil regular, fato ocorrido no exercício fiscalizado, no qual a margem mínima de lucratividade foi inferior a 30% sobre o Custo das Mercadorias Vendidas, dando suporte à acusação de omissão de saídas tributáveis.

Comprovação de déficit financeiro em decorrência das despesas incorridas superarem as receitas declaradas nos exercícios denunciados, eclodindo a presunção prevista pela legislação de regência, com ajustes necessários na diferença tributária decorrente de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e/ou não tributadas apurado em levantamento da Conta Mercadorias.

Multa por infração reduzida na sentença monocrática, diante da Lei nº 10.008/13

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

Relatório

A C O R D A Mos membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular e, no mérito, pelo seu **DESPROVIMENTO**, modificando, quanto aos valores, a sentença monocrática que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.000000055/2012-07**, lavrado em 30 de janeiro de 2012, em que foi autuada a empresa **JOSENILDO AGREPINO DE OLIVEIRA.**, com inscrição estadual nº

16.103.791-7, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no importe de **R\$ 75.628,02** (setenta e cinco mil, seiscentos e vinte e oito reais e dois centavos), sendo **R\$ 37.814,01** (trinta e sete mil, oitocentos e quatorze reais e um centavos) de ICMS, por infração aos artigos 72, 73, 75, § 2º e 77, além dos artigos 158, I, 160, I c/c os artigos 643, § 4º, II e 646, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e **R\$ 37.814,01** (trinta e sete mil, oitocentos e quatorze reais e um centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, V, alínea “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo o montante de R\$ 172.637,55, entre ICMS no valor de R\$ 44.941,18 e multa por infração no importe de R\$ 127.696,37, pelas razões acima expostas.

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

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 31 de julho de 2015.

João Lincoln Diniz Borges
Cons. Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA, FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO e ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO.

Assessora Jurídica

Recurso HIE/CRF- nº 300/2014
Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.
Recorrida: JOSENILDO AGREPINO DE OLIVEIRA.

Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA.
Autuante: CLAUZENILDE C. DE OLIVEIRA.
Relator: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES.

**OMISSÃO DE SAÍDAS. CONTA MERCADORIAS.
LEVANTAMENTO FINANCEIRO. PREJUÍZO BRUTO
COM MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS.
PARCIALIDADE. REDUÇÃO DA MULTA POR
INFRAÇÃO. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA.
AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.
RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

Prevalece o procedimento fiscal denominado de Levantamento da Conta Mercadorias, quando o contribuinte não vier a perfilar uma escrita contábil regular, fato ocorrido no exercício fiscalizado, no qual a margem mínima de lucratividade foi inferior a 30% sobre o Custo das Mercadorias Vendidas, dando suporte à acusação de omissão de saídas tributáveis.

Comprovação de déficit financeiro em decorrência das despesas incorridas superarem as receitas declaradas nos exercícios denunciados, eclodindo a presunção prevista pela legislação de regência, com ajustes necessários na diferença tributária decorrente de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e/ou não tributadas apurado em levantamento da Conta Mercadorias.

Multa por infração reduzida na sentença monocrática, diante da Lei nº 10.008/13.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo etc.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Hierárquico interposto nos moldes do artigo 80 da Lei nº 10.094/13, diante de decisão monocrática que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000055/2012-07 (fl. 6), lavrado em 30/1/2012, contra a empresa **JOSENILDO AGREPINO DE OLIVEIRA - EPP**, em função das seguintes denúncias:

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 do levantamento Conta Mercadorias. Diferença detectada através do 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 esta detectada através de Levantamento Financeiro.

Por infringência aos artigos 158, I e 160, I, com fulcro no art. 643, §4º, II e 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, foi exigido ICMS no valor de **R\$ 82.755,19**, e proposta aplicação de

multa por infração no importe de **R\$ 165.510,38**, com fundamento no artigo 82, V, “a” e “f” da Lei nº 6.379/96, perfazendo o crédito tributário o montante de **R\$**

248.265,57.

Cientificada pessoalmente em 19/6/2012, a empresa deixou de apresentar peça de reclamação, sendo REVEL, conforme Termo de Revelia lavrado em 9/1/2013(fl. 220).

Sem informação de antecedente fiscal, encerrada a fase de preparação, os autos foram conclusos e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, sendo distribuídos à julgadora, Adriana Cássia Lima Urbano, que decidiu pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto de infração, com ICMS devido de R\$ 82.755,19 e multa por infração de igual valor, conforme sentença às fl. 224/226 dos autos.

Notificado o contribuinte acerca da sentença monocrática, através de Aviso Postal de fl. 229, este não compareceu em grau de recurso.

Convocado a se pronunciar, o fiscal autuante acostou o contra-arrazoado (fl. 233), manifestando sua concordância com a decisão singular.

É o relatório.

VOTO

A presente querela, apesar do estado de revelia, teve a devida análise meritória proferida pela julgadora singular que motivou sua sentença pela parcialidade do crédito tributário original, diante da redução da penalidade pelo advento da Lei nº 10.008/2013.

Em face de não existir recurso voluntário julgo necessário separar as acusações com base no procedimento de aferição adotado pela fiscalização, no fito de tornar o desfecho da questão mais objetivo e claro, sendo mais compreensivo para as partes interessadas, uma vez que os trâmites estão dentro das diretrizes regulamentares.

Acusação 1:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do levantamento Conta Mercadorias nos exercícios de 2008 e 2010:

A presente denúncia versa acerca da diferença tributária deflagrada do levantamento da Conta Mercadorias, originária de saídas sem emissão documental.

Sobre a realização de auditoria através da técnica de levantamento da Conta Mercadorias, importa registrar que o Auditor Fiscal efetua o confronto entre a Receita de Vendas e o Custo das Mercadorias Vendidas tributáveis, tomando os valores de Estoques Inicial e Final do período fiscalizado, o total das

entradas e das saídas das mercadorias, sendo o imposto a ser lançado de ofício, calculado com base na diferença verificada, conforme prescrição do art. 643, § 4º, II, do RICMS/PB, o que leva à convicção de que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis, sem a respectiva emissão de documentos fiscais, conduzindo à desobediência ao disposto nos artigos 158, I e 160, I, do mesmo Regulamento, transcritos a seguir:

“Art. 643 -

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se exercício:

I - o período compreendido entre dois balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil;

II - o ano civil, nos demais casos.

§ 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:**

(...)

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”.

“**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;

Por força da interpretação do dispositivo acima – art. 643, § 4º, II, conclui-se que o procedimento inicialmente adotado pela fiscalização foi correto, em se aplicar o TVA de 30% ao custo das mercadorias vendidas, por ocasião do levantamento da Conta Mercadorias, devido à inexistência de escrita contábil da empresa.

Em verdade, uma das condições do seu sobrestamento seria a existência de uma contabilidade regular apresentada antes do início da ação fiscal, entendendo-se por regular aquela que satisfaz as exigências constantes das **Resoluções nº 563/83 e 597/85**, do Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

Situação que se aplica ao caso presente, donde o exame fiscal chegou a uma diferença tributária representativa de omissões de saídas de mercadorias tributárias, fato que chancelo como devido o resultado do ICMS apurado como devido ao erário estadual.

Por oportuno ressaltar, que os membros deste Colegiado possuem pensamento uníssono acerca da matéria em análise, a exemplo do Acórdão CRF nº 455/2012 desta relatoria, senão vejamos:

**RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.
OMISSÃO DE VENDAS DE MERCADORIAS
TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS.
DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
ERRO NA DOSIMETRIA DA MULTA. AUTO DE
INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.
REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA.**

Cabe a exigência tributária formulada pela acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis através do Levantamento da Conta Mercadorias, ante a falta de argumentos e provas materiais capazes de elidir a irregularidade fiscal apurada. No tocante a penalidade acessória constatou-se excesso na aplicação da multa, cabendo sua correção para a dosimetria correta.

Neste contexto, é devida a exigência fiscal.

Acusação 3:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS, resultando na falta derecolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do levantamento Financeiro sobre os exercícios de 2009 e 2011:

Em relação a esta acusação, esta relatoria destaca que o Demonstrativo Financeiro consiste em um procedimento fiscal, cujo mecanismo de aferição proporciona ao auditor fiscal analisar se há equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos com as receitas auferidas. Caso se constate que os desembolsos foram superiores às disponibilidades auferidas, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção “*juris tantum*”, arrimada no parágrafo único do Artigo 646 do RICMS/PB, que prevê a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, cabendo ao sujeito passivo a prova da improcedência da presunção, como se verifica adiante:

Art. 646—(...)

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. (g.n)

Nesta linha de entendimento, dá-se a presunção legal de que o *déficit* encontrado teve origem de vendas pretéritas omitidas, inferindo-se que foram utilizadas receitas que ficou a margem do faturamento oficial levadas para liquidação das despesas efetuadas sem lastro financeiro.

Da análise da movimentação fiscal, comprova-se a existência de operações com mercadorias não tributáveis (isentas, substituição tributária) que se encontravam inseridas nos levantamentos realizados da Conta Mercadorias, sendo constatada a existência de prejuízo bruto apurado nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e/ou não tributadas apontado no Levantamento da Conta Mercadorias (fl.8 e 10) dos exercícios 2009 e 2011, porquanto indevida a tributação de tais operações por se encontrar o ICMS pago por antecipação, ou legalmente afastada sua cobrança por isenção ou não incidência, afinal, a presunção que se instaura sobre a diferença apurada no Levantamento Financeiro há que se reportar tão somente à omissão de saídas tributáveis, nos termos do art. 646, parágrafo único, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.

Neste sentido, necessária é a intervenção desta relatoria para que se alcance, apenas, a real repercussão tributária com mercadorias tributáveis, via do Levantamento Financeiro, sobre os exercícios fiscalizados, devendo ser abatida a parcela de operações com prejuízo bruto sobre movimentação com mercadorias sem incidência tributária nas saídas subsequentes, diante da retenção antecipado do ICMS ou pela ocorrência de isenção, evitando a figura inadmissível do **bis-**

in-idem, permanecendo, apenas, a ocorrência de ilicitude fiscal calcada na presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

A matéria encontra ressonância em diversos julgados desta Corte “***ad quem***”, a exemplo do conforme decidiu o Pretório Excelso, na oportunidade do julgamento do Acórdão nº 318/2013, desta relatoria, cuja ementa transcrevo:

“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, D.O.E. de 11/10/2013, Rel. Consº João Lincoln Diniz Borges)

Assim, não nos resta alternativa senão motivar a corrigenda de ofício do crédito tributário a ser exigido do contribuinte, com exclusão da parcela indevida da repercussão tributária referente aos exercícios de 2009 e 2011, conforme se vê abaixo:

EXERCÍCIO DE 2009:

= Omissões de Vendas apurada no Levantamento Financeiro de 2009 (=) R\$ 245.207,12

= Prejuízo Bruto Apurado na Conta Mercadorias c/ mercadorias

sujeitas a substituição tributária, isentas e/ou não tributadas	(-)	R\$
---	-----	-----

195.292,24	(=)	R\$	49.914,88
------------	-----	-----	------------------

= DIFERENÇA

TRIBUTÁVEL

.....

.....

= ICMS DEVIDO 17%.....(x)	R\$	8.485,53
---------------------------	-----	----------

.....

.....

EXERCÍCIO DE 2011:

= Omissões de Vendas apurada no Levantamento Financeiro de 2011 ..(=) R\$ 79.033,54

= Prejuízo Bruto Apurado na Conta Mercadorias c/ mercadorias

sujeitas a substituição tributária, isentas (-) e/ou não tributadas	R\$
--	-----

69.067,67	(=)	R\$
-----------	-----	-----

= DIFERENÇA TRIBUTÁVEL

.....

9.965,87

= ICMS DEVIDO 17%.	(x)	R\$
-----------------------	-----	-----

.....

.....

1.694,20

Por fim, necessário ratificar a redução da multa, diante das alterações advindas da Lei nº 10.008/13 (DOE de 06/06/13) que passou a vigor seus efeitos a partir de 01/09/2013, de modo que as penalidades lançadas de ofício passam regidas 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, com redução de 50% do valor original lançado ao tempo da prática do ato delituoso.

Nessa senda, com as cautelas legais, é imprescindível a retificação da sentença singular, com crédito tributário devido, conforme composição abaixo:

Cálculo do Crédito Tributário

Infração	Data		Tributo	Multa	Total
	Início	Fim	R\$	R\$	R\$
Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis - Conta Mercadorias.	01/01/2010	31/12/2010	11.206,65	11.206,65	22.413,30
Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis – Conta Mercadorias	01/01/2008	31/12/2008	16.427,63	16.427,63	32.855,26

Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis -	01/01/2009	30/12/2009	8.485,53	8.485,53	16.971,06
--	------------	------------	----------	----------	-----------

Levantamento Financeiro

Omissão de Saídas de Mercadorias Tributáveis -	01/01/2011	31/12/2011	1.694,20	1.694,20	3.388,40
--	------------	------------	----------	----------	----------

Levantamento Financeiro

CRÉDITO TRIBUTÁRIO TOTAL			37.814,01	37.814,01	75.628,02
---------------------------------	--	--	------------------	------------------	------------------

Pelo exposto,

V O T O – pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular e, no mérito, pelo seu **DESPROVIMENTO**, modificando, quanto aos valores, a sentença monocrática que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.000000055/2012-07**, lavrado em 30 de janeiro de 2012, em que foi autuada a empresa **JOSENILDO AGREPINO DE OLIVEIRA.**, com inscrição estadual nº 16.103.791-7, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no importe de **R\$ 75.628,02** (setenta e cinco mil, seiscentos e vinte e oito reais e dois centavos), sendo **R\$ 37.814,01** (trinta e sete mil, oitocentos e

quatorze reais e um centavos) de ICMS, por infração aos artigos 72, 73, 75, § 2º e 77, além dos artigos 158, I, 160, I c/c os artigos 643, § 4º, II e 646, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e **R\$ 37.814,01** (trinta e sete mil, oitocentos e quatorze reais e um centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, V, alínea “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo o montante de R\$ 172.637,55, entre ICMS no valor de R\$ 44.941,18 e multa por infração no importe de R\$ 127.696,37, pelas razões acima expostas.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 31 de julho de 2015.

JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES
Conselheiro Relator