

PROCESSO Nº 1644872017-0

ACÓRDÃO Nº 0569/2021

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: A KITANDA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

2ª Recorrente: A KITANDA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: HELIO GOMES CAVALCANTI FILHO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SIMPLES NACIONAL -
INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA - FALTA DE
RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE
IRREGULARIDADES NO USO DO ECF - INSUFICIÊNCIA DE
PROVAS - IMPROCEDÊNCIA - OMISSÃO DE SAÍDAS -
LEVANTAMENTO FINANCEIRO - EXCLUSÃO DO
MONTANTE RELATIVO AO PREJUÍZO BRUTO COM
MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA,
ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS APURADAS POR MEIO DA
CONTA MERCADORIAS - IRREGULARIDADE CONFIRMADA
EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE
PROCEDENTE - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA -
RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E RECURSO
VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Para apuração do valor do ICMS - Simples Nacional, faz-se necessário que os valores originados a partir de documentos fiscais emitidos e não lançados no PGDAS sejam segregados, de forma a excluir as receitas provenientes de vendas de mercadorias com substituição tributária.

- Incorre em descumprimento de obrigação tributária principal o contribuinte que indica, como isentas ou não tributadas pelo ICMS, operações de saídas de produtos sujeitos ao imposto estadual, vez que estes fatos reduzem o montante do tributo efetivamente devido, repercutindo no total a recolher em favor do Estado. In casu, a ausência de provas suficientes para embasar a denúncia descrita na inicial comprometeu o feito fiscal em sua integralidade, acarretando a improcedência da exigência fiscal.

- A ocorrência de desembolsos em valores superiores às receitas auferidas no período, constatados 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, contudo a identificação de ocorrência de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária apurado nos levantamentos das

Contas Mercadorias relativamente aos mesmos períodos autuados fez sucumbir parte do crédito tributário originalmente lançado.

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 desprovimento do primeiro e provimento parcial do segundo, para alterar a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002595/2017-21, lavrado em 30 de outubro de 2017 em desfavor da empresa A KITANDA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 88.423,40 (oitenta e oito mil, quatrocentos e vinte e três reais e quarenta centavos), sendo R\$ 44.211,70 (quarenta e quatro mil, duzentos e onze reais e setenta centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/c o artigo 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB e R\$ 44.211,70 (quarenta e quatro mil, duzentos e onze reais e setenta centavos) a título de multas por infração, com fulcro no artigo 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 95.893,08 (noventa e cinco mil, oitocentos e noventa e três reais e oito centavos), sendo R\$ 48.628,26 (quarenta e oito mil, seiscentos e vinte e oito reais e vinte e seis centavos) de ICMS e R\$ 47.264,82 (quarenta e sete mil, duzentos e sessenta e quatro reais e oitenta e dois centavos) de multa.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 26 de outubro de 2021.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR(SUPLENTE), PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON E LARISSA MENESES DE ALMEIDA(SUPLENTE).

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor

Processo nº 1644872017-0

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: A KITANDA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

2ª Recorrente: A KITANDA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: HELIO GOMES CAVALCANTI FILHO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SIMPLES NACIONAL -
INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA - FALTA DE
RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE
IRREGULARIDADES NO USO DO ECF - INSUFICIÊNCIA DE
PROVAS - IMPROCEDÊNCIA - OMISSÃO DE SAÍDAS -
LEVANTAMENTO FINANCEIRO - EXCLUSÃO DO
MONTANTE RELATIVO AO PREJUÍZO BRUTO COM
MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA,
ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS APURADAS POR MEIO DA
CONTA MERCADORIAS - IRREGULARIDADE CONFIRMADA
EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE
PROCEDENTE - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA -
RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E RECURSO
VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Para apuração do valor do ICMS – Simples Nacional, faz-se
necessário que os valores originados a partir de documentos fiscais
emitidos e não lançados no PGDAS sejam segregados, de forma a
excluir as receitas provenientes de vendas de mercadorias com
substituição tributária.

- Incorre em descumprimento de obrigação tributária principal o
contribuinte que indica, como isentas ou não tributadas pelo ICMS,
operações de saídas de produtos sujeitos ao imposto estadual, vez
que estes fatos reduzem o montante do tributo efetivamente devido,
repercutindo no total a recolher em favor do Estado. *In casu*, a
ausência de provas suficientes para embasar a denúncia descrita na
inicial comprometeu o feito fiscal em sua integralidade, acarretando
a improcedência da exigência fiscal.

- A ocorrência de desembolsos em valores superiores às receitas
auferidas no período, constatados 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, contudo a
identificação de ocorrência de prejuízo bruto com mercadorias
sujeitas à substituição tributária apurado nos levantamentos das

Contas Mercadorias relativamente aos mesmos períodos autuados fez sucumbir parte do crédito tributário originalmente lançado.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002595/2017-21, lavrado em 30 de outubro de 2017, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00002134/2017-09 denuncia a empresa A KITANDA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., inscrição estadual nº 16.144.333-8, de haver cometido as seguintes irregularidades, *ipsis litteris*:

0386 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SIMPLES NACIONAL >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte optante do Simples Nacional não recolheu, dentro do prazo legal, o ICMS – SIMPLES NACIONAL, em razão da omissão de informações.

Nota Explicativa:

CONTRARIANDO DISPOSITIVOS LEGAIS, O CONTRIBUINTE OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL NÃO RECOLHEU, DENTRO DO PRAZO LEGAL, O ICMS – SIMPLES NACIONAL, EM RAZÃO DA OMISSÃO DE INFORMAÇÕES, CONFORME O RELATÓRIO ANEXO A ESTE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. O RELATÓRIO FOI EXTRAÍDO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO DA SER. PERÍODO AUTUADO: FEVEREIRO DE 2014.

0254 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF. >> Falta de recolhimento do ICMS, tendo em vista a constatação de irregularidades no uso do ECF.

Nota Explicativa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, TENDO EM VISTA A CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF, INFRINGINDO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL PELO SEGUINTE MOTIVO: INDICAR NAS VENDAS DO ECF ABAIXO CITADOS, OPERAÇÕES CLASSIFICADAS COMO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, MAS PELA LEGISLAÇÃO À ÉPOCA EM VIGOR, TAIS OPERAÇÕES DEVERIAM TER SIDO CLASSIFICADAS COMO TRIBUTAÇÃO NORMAL. O ECF É O DE NÚMERO ZP05110000000004265, TUDO CONFORME DISCRIMINADO NAS PLANILHAS EM ANEXO A ESTE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, REFERENTE AOS ANOS DE 2014, 2015 E 2016.

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

Nota Explicativa:

O CONTRIBUINTE FOI AUTUADO PORQUE 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. IRRREGULARIDADE ESTA DETECTADA ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO, PARA OS ANOS DE 2012, 2013 E 2014, TUDO CONFORME EXPOSTO NAS PLANILHAS ANEXAS A ESTE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

Em decorrência destes fatos, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 106; 376 e 379 c/c 106, II, “a”; 158, I e 160, I c/c o artigo 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 184.316,48 (cento e oitenta e quatro mil, trezentos e dezesseis reais e quarenta e oito centavos), sendo R\$ 92.839,96 (noventa e dois mil, oitocentos e trinta e nove reais e noventa e seis centavos) de ICMS e R\$ 91.476,52 (noventa e um mil, quatrocentos e setenta e seis reais e cinquenta e dois centavos) a título de multas por infração, com arrimo nos artigos 16, I, da Resolução nº 030 CGSN, de 7/2/2008 e 82, II, “e” e V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 6 a 257 dos autos.

Depois de cientificada da autuação em por via postal em 1º de dezembro de 2017, a autuada, por intermédio de seu procurador, protocolou, em 2 de janeiro de 2018, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por meio da qual afirma, em síntese, que:

- a) O ICMS – Simples Nacional referente ao mês de fevereiro de 2014 foi recolhido no dia 20/3/2014;
- b) Como prova material da segunda infração (FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRRREGULARIDADES NO USO DO ECF), o auditor fiscal autuante só anexou 33 (trinta e três) planilhas denominadas “MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS CLASSIFICADAS COMO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, as quais contemplam informações insuficientes para embasar a acusação;
- c) No caso dos Levantamentos Financeiros, as diferenças identificadas não comprovam que houve omissão de receitas com repercussão no ICMS, mormente pelo fato de a empresa também comercializar mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e não tributadas;
- d) Para demonstrar a inexistência de repercussão tributária, a autuada elaborou Levantamentos da Conta Mercadorias dos exercícios de 2012, 2013 e 2014, evidenciando a ocorrência de prejuízos brutos nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e não tributadas. Após a dedução dos prejuízos das diferenças tributáveis apuradas nos Levantamentos Financeiros, as repercussões tributárias deixam de existir;
- e) No caso do exercício de 2014, foi detectado um equívoco por parte da fiscalização ao elaborar o Levantamento Financeiro, porquanto o agente fazendário deixou de deduzir, das “Compras de Mercadorias no

Exercício”, o valor de R\$ 61.750,00 (sessenta e um mil, setecentos e cinquenta reais), correspondente ao saldo de duplicadas a pagar existente no dia 31/12/2014;

- f) Por motivo de força maior, a empresa não pôde apresentar, junto à peça impugnatória, as cópias xerográficas das citadas duplicatas, razão pela qual requer o direito de apresentá-las posteriormente, nos termos dos artigos 56, 57 e 58 da Lei nº 10.094/13.

Com informação de inexistência de antecedentes fiscais (fls. 405), foram os autos conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Lindemberg Roberto de Lima, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *verbis*:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SIMPLES NACIONAL. IMPROCEDÊNCIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO. DENÚNCIAS COMPROVADAS EM PARTE.

1. A falta de recolhimento do ICMS – SIMPLES NACIONAL fica caracterizada quando o optante emitir documentos fiscais em operações tributadas, mas não declarar tais operações no PGDAS-D mensal. Contudo, o cotejo de tais operações deve ser feito em relação às receitas sem substituição tributária. *In casu*, tendo comparado as receitas totais informadas na GIM mensal, com a receita bruta total do PGDAS-D, o resultado não indica precisamente as operações tributadas pelo ICMS, levando à derrocada da acusação.

2. Declarada nulidade por vício formal da denúncia de falta de recolhimento do imposto estadual em virtude de irregularidades no uso do ECF com base no fato de o contribuinte ter indicado nos ECFs operações com mercadorias tributáveis como sendo não tributadas pelo imposto, infração que atrai a legislação da Lei Complementar nº 123/2006 e da Resolução 94/2011, do CGSN, em razão de que nos períodos autuados o contribuinte ser optante pelo Regime Simplificado Simples Nacional, com fundamento nos artigos 15, 16 e 17 da Lei nº 10.094/13. A descrição da infração e a multa aplicada na peça preambular não se adequam aos fatos imputados na nota explicativa e nos anexos do auto de infração. Identificado, ainda, omissão do número das Reduções “Z” do ECF e dos cupons fiscais, que embasaram as planilhas acostadas aos autos, caracterizando prejuízo ao direito de defesa da Autuada.

3. Confirmada a omissão de saídas de mercadorias tributáveis pela técnica do Levantamento Financeiro, nos exercícios de 2012 e 2013, visto que a soma dos desembolsos nesses exercícios foi superior à receita do estabelecimento. Em relação ao exercício de 2014, a comprovação pelo contribuinte de prejuízo bruto na Conta Mercadorias com mercadorias isentas, substituição tributária e não tributadas, motivou a sucumbência de parte do crédito tributário originalmente lançado.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Em observância ao que estabelece o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de sua decisão.

Cientificada de decisão proferida pela instância *a quo* em 21 de dezembro de 2020 e inconformada com os termos da sentença que fixou o crédito tributário em R\$ 135.003,08 (cento e trinta e cinco mil, três reais e oito centavos), a autuada interpôs, em 19 de janeiro de 2021, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, advogando que:

- a) Para contribuintes do Simples Nacional, os dados contidos no PGDAS são mais do que suficientes para provar a existência ou não de saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e não tributadas apuradas em levantamento da Conta Mercadorias;
- b) Nos exercícios de 2012 e 2013, os prejuízos brutos apresentados com as vendas de mercadorias com substituição tributária, isentas e não tributadas foram superiores às diferenças tributáveis detectadas nos Levantamentos Financeiros dos referidos exercícios;
- c) Com base nas cópias xerográficas do Livro Registro de Inventário e nos extratos do Simples Nacional (PGDAS), a recorrente elaborou “Demonstrativos da Conta Mercadorias dos exercícios de 2012 e 2013”, considerando apenas as mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e não tributadas, sem a utilização de qualquer percentual de agregação para demonstrar que os resultados apresentam prejuízo bruto, conforme demonstrado às fls. 433 e 435;
- d) Quanto ao Levantamento Financeiro de 2014, apesar de o julgador monocrático haver reconhecido a existência de prejuízo bruto no valor de R\$ 132.755,04 (cento e trinta e dois mil, setecentos e cinquenta e cinco reais e quatro centavos) em relação às mercadorias submetidas à substituição tributária, isentas e não tributadas, ainda ocorreram os seguintes equívocos:
 - (i) erro quanto aos valores relativos às receitas computadas pelo auditor fiscal para as vendas de mercadorias no exercício, pois foi registrado o total de R\$ 1.145.102,45 (um milhão, cento e quarenta e cinco mil, cento e dois reais e quarenta e cinco centavos) em vez de R\$ 1.154.427,26 (um milhão, cento e cinquenta e quatro mil, quatrocentos e vinte e sete reais e vinte e seis centavos), como faz prova o relatório de faturamento (PGDAS) em anexo;
 - (ii) a inclusão indevida, nas despesas, do valor de R\$ 7.440,51 (sete mil, quatrocentos e quarenta reais e cinquenta e um centavos) como “Outras Compras p/ Ativo Fixo (não lançadas no Livro Registro de Entradas), visto que, se o contribuinte não lançou no referido livro foi porque não realizou as compras a que se reportam as notas fiscais tidas como não lançadas.

Com estas considerações, a recorrente requer seja reformada a decisão monocrática, declarando-se a improcedência dos créditos tributários lançados a partir dos Levantamentos Financeiros de 2012 e 2013 e da parcela remanescente do Levantamento Financeiro de 2014.

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

Eis o relatório.

VOTO

Em apreciação nesta corte os recursos voluntário e de ofício interpostos contra a decisão singular que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002595/2017-21, por meio do qual a empresa A KITANDA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA está sendo acusada de haver cometido as seguintes infrações: *i*) falta de recolhimento do ICMS – Simples Nacional; *ii*) falta de recolhimento do imposto estadual em virtude de irregularidades no uso do ECF; e *iii*) omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Levantamento Financeiro.

Passemos à análise individualizada das acusações.

0386 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SIMPLES NACIONAL

Das provas anexadas pela fiscalização (*vide* fls. 25), depreende-se que o lançamento teve sua gênese a partir da constatação de que, no mês de fevereiro de 2014, o sujeito passivo teria declarado, nos arquivos magnéticos/digitais enviados à SEFAZ/PB, vendas em valores superiores àqueles informados no PGDAS-D do mesmo período.

Ao discorrer acerca do tema, o julgador fiscal, com a precisão e a clareza que lhe são peculiares, pontuou que:

“Para demonstrar essa infração o Fiscal anexou o Relatório de Vendas do Varejo nas fls. 25, que indica um total de vendas de R\$ 85.426,01 e um total de PGDAS-D de R\$ 81.120,32, resultando na visão do avaliador uma base de cálculo do ICMS Simples Nacional da diferença bruta desses dois valores, que seria R\$ 4.305,69, resultando no valor de ICMS de R\$ 86,11 imputado à Autuada.

A Impugnante, inconformada, aduz que fez o recolhimento do ICMS SIMPLES NACIONAL devido no mês de fevereiro de 2014 no dia 20/3/2014, conforme provas inequívocas em anexo nos Doc. 1 e 2.

Com todas as vênias ao esforço Fiscal, mas existe uma falha em tal procedimento, porque os valores tomados para cotejo da diferença acima são brutos. O primeiro representa o total de vendas dos ECFs, consoante podemos comprovar no Mapa Resumo do ECF do período em questão, e inclui as vendas de mercadorias da substituição tributária. O segundo, do PGDAS-D, é o total do Período de Apuração (Competência) e abrange as compras do regime normal somadas àquelas da substituição tributária.

Como se sabe, as operações e prestações que compõem a receita bruta estão regulamentadas pelo CGSN por meio do art. 2º, II, §§ 4º e 5º, da Resolução 140/2018 e em outras disposições esparsas. Há algumas controvérsias sobre operações ou prestações específicas representarem receita bruta no Simples Nacional, dirimidas pela COSIT da Receita Federal, como também pela jurisprudência.

(...)

*O procedimento correto, nesse caso de empresa que recolhe ICMS na forma do Simples Nacional e que possui atividade com mercadorias pertencentes à substituição tributária é o de cotejar as receitas brutas das revendas de mercadorias do regime normal obtidas das notas fiscais de saídas/ECFs com os valores declarados no item do PGDAS-D de **revenda de mercadorias, exceto para o exterior, sem substituição tributária.***

Se o valor declarado no PGDAS-D for menor, certamente o contribuinte está deixando de recolher o ICMS Simples Nacional referente a mercadorias sem substituição tributária, ou seja, tributadas na saída, cuja receita bruta não foi declarada.

Dessa forma, como no caso em comento foram comparadas as bases brutas, sem dirimir a base de cálculo do ICMS do Simples Nacional, o procedimento é totalmente improcedente.”

Diante destas considerações, resta demonstrado que a exação fiscal não se sustenta, vez que o crédito tributário se evidencia ilíquido e incerto, porquanto calculado a partir de uma base de cálculo que considerou a parcela da receita bruta da autuada não declarada no PGDAS-D, sem que tenha havido a segregação necessária das receitas para se determinar o montante efetivamente devido, nos termos da Lei Complementar nº 123/06.

0254 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF

Conforme se observa às fls. 3, a transgressão verificada pela auditoria foi descrita na inicial como *falta de recolhimento do imposto estadual **em virtude de irregularidades no uso do ECF***, em afronta aos artigos 376, 379 e 106, II, “a”, todos do RICMS/PB:

Art. 376. O contribuinte que mantiver ECF em desacordo com as disposições deste Capítulo pode ter fixada, mediante arbitramento, a base de cálculo do imposto devido.

Art. 379. São considerados tributados valores registrados em ECF utilizados em desacordo com as normas deste Capítulo.

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

(...)

II – até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

a) estabelecimentos comerciais, inclusive distribuidores de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

Como medida punitiva para a conduta infracional, foi aplicada a multa insculpida no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96:

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

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

Por outro lado, segundo denota o conteúdo da nota explicativa associada à denúncia ora em exame, a infração materializou-se quando detectado que alguns produtos teriam sido comercializados pela recorrente sem tributação por ocasião das vendas realizadas via equipamentos ECF, porquanto, não obstante se tratar de mercadorias com tributação normal, teriam sido classificados como sujeitos à substituição tributária.

É incontroverso que a situação descrita na nota explicativa configura infração à legislação tributária estadual, dado que a ausência de destaque do ICMS por ocasião da saída de produtos tributáveis resulta em falta de pagamento do imposto devido (descumprimento de obrigação tributária principal), vez que reduz o montante do imposto a ser recolhido aos cofres públicos.

Ainda que a suposta irregularidade atribuída à recorrente seja passível de autuação, observa-se um nítido descompasso entre a descrição da acusação constante na exordial e o que fora retratado na nota explicativa associada à denúncia.

Para situações desta natureza, com a devida vênia, existe enquadramento próprio, a saber: 0195 - INDICAR COMO NÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, OPERAÇÕES C/MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL, com indicação de afronta aos artigos 2º; 3º; 52; 54; 60, I, “b” e III, “d” e “l” e 106, todos do RICMS/PB.

Em que pese a dissonância apontada, devemos atentar que, no caso concreto, a decretação de nulidade por vício formal não torna possível o refazimento do feito fiscal, pois apenas a elaboração de outro Auto de Infração com as corretas acusações não é suficiente para validar o procedimento fiscal.

Isto porque as provas do cometimento da infração são as planilhas anexadas às fls. 216 a 248 e, nos referidos documentos, constam, tão somente, as seguintes informações consolidadas “por mês”: descrição dos produtos e valor total.

No caso em exame, o nobre julgador singular, ao tempo que reconheceu a nulidade dos lançamentos por vício formal (afronta ao artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13), assinalou que:

“Contudo, a infração tributária deve ser comprovada com os documentos que comprovam ao menos os aspectos fundamentais do fato gerador, e no caso, ao se tratar de elementos extraídos de vendas por meio do ECF, é de se esperar que sejam detalhados os números dos cupons fiscais dos quais as mercadorias erroneamente cadastradas foram extraídas.

(...)

Acréscia-se a essa nulidade flagrante que ao contribuinte do Simples Nacional que emitir documentos fiscais deve ser aplicada a legislação prevista na Lei Complementar nº 123/2006 e no momento da prática do fato gerador, a Resolução CGSN nº 94/2011. Por isso, a acusação adequada seria de falta de recolhimento do ICMS do Simples Nacional, à qual além da alíquota do regime simplificado deve também ser aplicada a multa prevista no art. 87 da Resolução 94/2011 do CGSN, supratranscrito.

*Evidencia-se, dessa forma, um vício formal, porque a infração especialmente praticada pelo contribuinte foi **de indicar como não tributadas, operações com mercadorias ou prestações de serviço sujeitas ao imposto estadual** – que atrai, por recolher ICMS na forma do Simples Nacional nos períodos em questão, **a infração de falta de recolhimento do ICMS Simples Nacional.**” (g. n.)*

Convém destacarmos que, em sua peça impugnatória, o sujeito passivo, acerca da matéria, afirma que as planilhas “*são insuficientes para demonstrar de forma clara e concreta o fato dado como infringente da legislação tributária estadual, visto que a denúncia formulada na exordial deve se subsumir a perfeita identificação do número de cada “CUPOM FISCAL” emitido pelo ECF de nº ZPO511...4265, com suas respectivas datas (dias/mês/ano), a discriminação e os respectivos valores das mercadorias tributáveis que o fiscal autuante diz terem sido classificadas e faturadas nos Mapas Resumo de ICMS e no Livro Registro de Saídas – SPED FISCAL, como sendo “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”*”.

Em verdade, o que se observa é que os demonstrativos apresentados, ainda que contenham os produtos e os valores, não detalham as operações de forma clara, vez que não discriminam as datas em que foram realizadas.

Neste norte, tem-se como inequívoco que a precariedade das provas produzidas pela fiscalização comprometeu o lançamento em sua integralidade.

Segundo Carnelutti, “*O ônus de provar recai sobre quem tem o interesse em afirmar*”¹. Assim, não importa a posição que o indivíduo ocupe na relação processual (autor, réu, etc.), pois, quando fizer uma afirmação da qual decorra seu próprio direito (em razão do fato ocorrido), terá de provar sua veracidade. Daí, a regra adotada pelo direito brasileiro: ao autor, caberá o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito, enquanto, ao réu, restará a comprovação da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Este modelo também foi incorporado à Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013, que dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária, no âmbito do Estado da Paraíba. Observemos o art. 56 da referida Lei:

Art. 56. Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.

Parágrafo único. O ônus da prova compete a quem esta aproveita.

Em casos análogos, o Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba já se posicionou no mesmo sentido, a exemplo da decisão proferida por meio do Acórdão nº 441/2020, da lavra do ilustre Conselheiro Petronio Rodrigues Lima, cuja ementa reproduzo a seguir:

PROCESSO Nº 0539482017-1
PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS
FISCAIS - GEJUP
Recorrida: MARIA CLARA CLAUDINO BENJAMIM ME
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA
GRI DA SEFAZ - JOÃO PESSOA
Autuante: GILBERTO DE ALMEIDA HOLANDA
Relator: CONSº. PETRONIO RODRIGUES LIMA

OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INFRAÇÃO NÃO CONFIGURADA. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

Diferença apurada em Levantamento Financeiro enseja a ocorrência de omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção relativa contida na legislação de regência. “In casu”, a ausência de elementos mínimos na instrução processual suficientes para garantir a constituição do crédito tributário levantado na inicial, e para que o contribuinte pudesse exercer seu direito de defesa de forma ampla, acarretou a sucumbência da acusação. (g. n.)

Destarte, peço vênias para apresentar discordância quanto ao posicionamento do julgador singular que se manifestou pela nulidade por vício formal, haja vista a ausência

¹ CARNELUTTI, Francesco. Sistemas de direito processual civil, p. 22.

de elementos suficientes para se comprovar (ainda que parcialmente) a irregularidade denunciada conduzir à improcedência do Auto de Infração.

Diante destes fundamentos e em observância aos princípios da primazia do mérito e da economia processual, reformo a decisão singular e declaro improcedente o crédito tributário lançado a título de FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF.

0021 – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS –
LEVANTAMENTO FINANCEIRO

A acusação ora em comento originou-se a partir da técnica de fiscalização denominada LEVANTAMENTO FINANCEIRO, cujo mecanismo de aferição proporciona analisar se houve equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos e o total das receitas auferidas no mesmo exercício, repercutindo em omissão de vendas sempre que as despesas superarem as receitas.

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 de prestações de serviços tributáveis, arrimado no artigo 3º, § 9º, da Lei nº 6.379/96 e no parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB²:

Lei nº 6.379/96:

Art. 3º O imposto incide sobre:

(...)

§ 8º O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de 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 ou de prestações de serviços sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 9º A presunção de que cuida o § 8º, 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, assim 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 ou Vendidos, conforme o caso.

² Redações vigentes à época dos fatos geradores.

RICMS/PB:

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a 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 de 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.

Nova redação dada ao art. 646 pelo art. 1º do Decreto nº 32.718/12 (DOE de 25.01.12).

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa e bancos, suprimentos a caixa e bancos não comprovados ou a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de 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 ou de prestações de serviços 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, assim 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 ou Vendidos, conforme o caso.

Nova redação dada ao art. 646 pelo art. 1º do Decreto nº 33.047/12 (DOE de 23.06.12).

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.

Por imperativo legal, a constatação desta omissão obriga o auditor fiscal a lançar, de ofício, o crédito tributário decorrente desta infração, tendo em vista a receita marginal originária das saídas omitidas afrontar o disciplinamento contido nos art. 158, I, e art. 160, I, ambos do RICMS/PB, os quais transcrevemos abaixo:

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;

Nesta esteira, considerando haver o contribuinte infringido a legislação tributária, o auditor fiscal responsável pela lavratura do Auto de Infração em tela, aplicou, como medida punitiva, a multa insculpida no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, *in verbis*:

Art. 82. As multas para as quais se adotar 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;

A presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, contudo, é relativa, cabendo ao contribuinte a prova da sua improcedência, conforme prevê a parte final do *caput* do referido artigo.

Valendo-se do seu direito ao contraditório e à ampla defesa, a recorrente, assim como fizera em sua impugnação, assevera que não há diferença tributável a ser exigida pelo Fisco, porquanto as vendas sem documentação fiscal teriam ocorrido em operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, com imposto retido e pago antecipadamente.

Após exame do caderno processual, o julgador fiscal decidiu pela procedência da denúncia relativamente aos exercícios de 2012 e 2013 e efetuou ajustes no crédito tributário lançado para o ano de 2014.

Os argumentos ofertados pela impugnante foram rejeitados pela instância prima pelos seguintes motivos, *verbis*:

a) Exercício de 2012:

“Comprova-se que o valor das entradas informado está em conformidade com o Quadro Resumo do Livro de Apuração do ICMS apresentado pela Fiscalização nas fls. 250. Contudo, ao analisar perfunctoriamente o Inventário do estoque existente em 31/12/2012 acostado pela Fiscalização nas fls. 85/90, observa-se que a declarante apresentou mercadorias isentas, substituição tributária e não tributadas no valor de R\$ 9.117,15. No procedimento a Autuada informou esse saldo zerado.

*Não há nos autos o Inventário do **estoque existente em 31/12/2011**. Portanto, o estoque inicial informado pela Impugnante não pode ser aceito pelo Órgão Julgador **sem a demonstração precisa das mercadorias da substituição tributária, isentas ou não tributadas**. A simples apresentação dos dados anuais da GIM não é suficiente para validar o procedimento feito pela Autuada.*

Ademais, não há informação de nenhuma nota fiscal de saída de mercadoria isenta, substituição tributária e não tributadas, fato que não é crível para um exercício completo.”

b) Exercício de 2013:

“Comprova-se que o valor das entradas informado está em conformidade com o Quadro Resumo do Livro de Apuração do ICMS apresentado pela Fiscalização nas fls. 253.

*Foi visto que a Impugnante informou no Inventário de **31/12/2012** mercadorias isentas, substituição tributária e não tributadas no valor de **R\$ 9.117,15**, saldo inicial para o exercício de 2013. No procedimento a Autuada informou esse saldo zerado. O valor de R\$ 7.380,10 do estoque final existente em 31/12/2013 está em conformidade com o Inventário acostado pela Fiscalização nas fls. 136/141.*

*Apesar das pequenas inconsistências do saldo do Inventário poder ser recalculadas com os valores corretos, a Impugnante somente declarou saída de mercadoria isenta, substituição tributária e não tributadas no valor de **R\$ 25,98**, fato que não é crível para um exercício completo.*

Caberia, então, à Impugnante para imprimir certeza ao seu procedimento, não somente afirmar, mas comprovar as notas fiscais emitidas no exercício de 2013, separando as tributadas e as não tributadas (...).”

Da leitura dos fragmentos acima reproduzidos, é possível inferir, em síntese, que o não acolhimento das justificativas da autuada para os exercícios de 2012 e 2013 foi motivado (i) pelas inconsistências (e falta de comprovação) dos valores dos estoques; e (ii) em razão da ausência de apresentação de notas fiscais de saídas para comprovar a situação tributária das mercadorias comercializadas pela empresa.

Para que possamos decidir acerca do tema, imperioso que recorramos a uma análise mais detalhada.

Em princípio, vejamos os valores declarados pelo contribuinte por meio do PGDAS.

EXERCÍCIO DE 2012

Período	Faturamento	Ano Anterior	%	Acumulado	Entrada	Ano Anterior	%	Acumulado	PGDASd sem ST	PGDASd com ST	Total PGDASd
01/2012	30.741,46	48.741,20	-36,93%	30.741,46	25.841,99	45.791,74	-43,57%	25.841,99	30.741,46		30.741,46
02/2012	28.341,52	32.386,84	-12,49%	59.082,98	25.661,26	26.748,96	-4,07%	51.503,25	28.341,52		28.341,52
03/2012	75.334,16	40.384,30	86,54%	134.417,14	62.949,35	39.394,56	59,79%	114.452,60	75.334,16		75.334,16
04/2012	65.397,92	45.384,20	44,10%	199.815,06	58.122,36	39.643,60	46,61%	172.574,96	65.397,92		65.397,92
05/2012	55.386,27	46.438,96	19,27%	255.201,33	43.897,44	39.897,30	10,03%	216.472,40	55.386,27		55.386,27
06/2012	53.009,00	40.248,20	31,71%	308.210,33	32.545,19	35.291,71	-7,78%	249.017,59	53.009,00		53.009,00
07/2012	52.446,48	43.841,90	19,63%	360.656,81	48.139,74	38.995,22	23,45%	297.157,33	52.446,48		52.446,48
08/2012	50.848,26	37.339,45	36,18%	411.505,07	44.971,40	33.859,78	32,82%	342.128,73	50.848,26		50.848,26
09/2012	56.339,39	34.741,90	62,17%	467.844,46	35.149,63	27.396,51	28,30%	377.278,36	56.339,39		56.339,39
10/2012	48.362,10	43.826,18	10,35%	516.206,56	39.729,81	53.173,73	-25,28%	417.008,17	48.362,10		48.362,10
11/2012	55.046,94	40.082,70	37,33%	571.253,50	57.713,27	34.472,36	67,42%	474.721,44	55.046,94		55.046,94
12/2012	55.186,37	55.774,80	-1,06%	626.439,87	37.377,93	49.220,19	-24,06%	512.099,37	55.186,37		55.186,37
TOTAL DO EXERCÍCIO									626.439,87		626.439,87

EXERCÍCIO DE 2013

Período	Faturamento	Ano Anterior	%	Acumulado	Entrada	Ano Anterior	%	Acumulado	PGDASd sem ST	PGDASd com ST	Total PGDASd
01/2013	62.334,56	30.741,46	102,77%	688.774,43	57.858,09	25.841,99	123,89%	569.957,46	62.334,56		62.334,56
02/2013	52.846,94	28.341,52	86,46%	741.621,37	44.162,67	25.661,26	72,10%	614.120,13	52.846,94		52.846,94
03/2013	58.744,10	75.334,16	-22,02%	800.365,47	26.116,89	62.949,35	-58,51%	640.237,02	58.744,10		58.744,10
04/2013	60.741,82	65.397,92	-7,12%	861.107,29	51.213,51	58.122,36	-11,89%	691.450,53	60.741,82		60.741,82
05/2013	68.741,34	55.386,27	24,11%	929.848,63	47.557,47	43.897,44	8,34%	739.008,00	68.741,34		68.741,34
06/2013	66.348,96	53.009,00	25,17%	996.197,59	31.335,53	32.545,19	-3,72%	770.343,53	66.348,96		66.348,96
07/2013	75.384,92	52.446,48	43,74%	1.071.582,51	70.345,10	48.139,74	46,13%	840.688,63	75.384,92		75.384,92
08/2013	83.440,30	50.848,26	64,10%	1.155.022,81	63.847,19	44.971,40	41,97%	904.535,82	83.440,30		83.440,30
09/2013	87.148,73	56.339,39	54,69%	1.242.171,54	80.227,73	35.149,63	128,25%	984.763,55	87.148,73		87.148,73
10/2013	26.704,44	48.362,10	-44,78%	1.268.875,98	83.186,62	39.729,81	109,38%	1.067.950,17	26.704,44		26.704,44
11/2013	80.577,12	55.046,94	46,38%	1.349.453,10	65.405,16	57.713,27	13,33%	1.133.355,33	80.577,12		80.577,12
12/2013	86.037,12	55.186,37	55,90%	1.435.490,22	80.442,25	37.377,93	115,21%	1.213.797,58	86.011,14	25,98	86.037,12
TOTAL DO EXERCÍCIO									809.024,77		809.050,75

Em seguida, observemos os totalizadores, por CFOP, das entradas e saídas dos mencionados períodos:

EXERCÍCIO DE 2012

Informações Econômico-Fiscais (Entradas)

CFOP	Descrição CFOP	VC	BC	ICMS	BC ST	ICMS ST
1102	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO	336.474,49	0,00	0,00	0,00	0,00
1403	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO EM OPERACAO COM MERC. SUJEITA AO REGIME DE ST	165.154,93	0,00	0,00	0,00	0,00
1910	ENTRADA DE BONIFICACAO, DOACAO OU BRINDE	5.012,57	0,00	0,00	0,00	0,00
1949	OUTRA ENTRADA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADA	335,06	0,00	0,00	0,00	0,00
2102	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO	494,27	0,00	0,00	0,00	0,00
2403	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO EM OPERACAO COM MERC. SUJEITA AO REGIME DE ST	9.640,62	0,00	0,00	0,00	0,00
Total Entradas:		517.111,94	0,00	0,00	0,00	0,00

Informações Econômico-Fiscais (Saídas)

CFOP	Descrição CFOP	VC	BC	ICMS	BC ST	ICMS ST
5102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERC	626.439,87	1.002,00	170,34	0,00	0,00
Total Saídas:		626.439,87	1.002,00	170,34	0,00	0,00

EXERCÍCIO DE 2013

Informações Econômico-Fiscais (Entradas)

CFOP	Descrição CFOP	VC	BC	ICMS	BC ST	ICMS ST
1102	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO	479.188,46	0,00	0,00	0,00	0,00
1403	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO EM OPERACAO COM MERC. SUJEITA AO REGIME DE ST	204.208,66	0,00	0,00	0,00	0,00
1556	COMPRA DE MATERIAL PARA USO OU CONSUMO	1.435,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1910	ENTRADA DE BONIFICACAO, DOACAO OU BRINDE	5.716,03	0,00	0,00	0,00	0,00
1949	OUTRA ENTRADA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADA	855,55	0,00	0,00	0,00	0,00
2102	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO	2.259,66	0,00	0,00	0,00	0,00
2403	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO EM OPERACAO COM MERC. SUJEITA AO REGIME DE ST	13.750,88	0,00	0,00	0,00	0,00
Total Entradas:		707.414,24	0,00	0,00	0,00	0,00

Informações Econômico-Fiscais (Saídas)

CFOP	Descrição CFOP	VC	BC	ICMS	BC ST	ICMS ST
5102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERC	809.024,37	193.292,70	32.859,75	0,00	0,00
5405	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS EM OPERACAO COM MERCADORI	25,98	0,00	0,00	0,00	0,00
Total Saídas:		809.050,35	193.292,70	32.859,75	0,00	0,00

Infere-se, das tabelas acima, que as aquisições de mercadorias com substituição tributária representaram os seguintes montantes:

EXERCÍCIO	TOTAL POR CFOP (R\$)	TOTAL DAS AQUISIÇÕES (R\$)
2012	R\$ 165.154,93 (CFOP 1403) + R\$ 9.640,62 (CFOP 2403)	R\$ 174.795,55
2013	R\$ 204.208,66 (CFOP 1403) + R\$ 13.750,88 (CFOP 2403)	R\$ 217.959,54

Por outro lado, não foram registradas saídas de produtos ST em 2012 e apenas o total de R\$ 25,98 (vinte e cinco reais e noventa e oito centavos) em 2013.

Da análise das notas fiscais eletrônicas emitidas em nome da recorrente, constata-se que, de fato, dentre as mercadorias adquiridas, há diversos itens que estão enquadrados na sistemática da substituição tributária. A título exemplificativo destacamos: fraldas, absorventes, refrigerantes, biscoitos, cremes dentais, pilhas, etc.

Também não podemos desconsiderar o fato de que a própria fiscalização, às fls. 250 e 253, registra, nos Quadros Resumo do Livro de Apuração do ICMS, como entradas sem ICMS, valores muito próximos aos indicados na tabela acima, a saber: R\$ 176.567,26 (cento e setenta e seis mil, quinhentos e sessenta e sete reais e vinte e seis centavos) em 2012 e R\$ 218.815,09 (duzentos e dezoito mil, oitocentos e quinze reais e nove centavos) em 2013.

De todo o exposto, havemos de concluir que todas as receitas auferidas pela empresa (à exceção do valor de R\$ 25,95 que foi registrado com o CFOP 5405 no ano de 2013) foram declaradas como provenientes de saídas de mercadorias tributáveis pelo Simples Nacional.

Noutras palavras, a empresa não segregou os produtos com ST para efeito da declaração no PGDAS, o fazendo, tão somente, nas informações dos arquivos magnéticos/digitais (GIM).

Sendo assim, elaboramos os levantamentos das Contas Mercadorias para verificar se, de fato, os resultados indicariam prejuízos brutos na movimentação de produtos com ST, isentos e não tributados em ambos os períodos³.

Vejamos:

CONTA MERCADORIAS - EXERCÍCIO DE 2012	
Mercadorias com Substituição Tributária + Isentas + Não Tributadas	
MOVIMENTAÇÃO DAS MERCADORIAS	
	Total (R\$)
Estoque Inicial de Merc. Com Subst. Trib. + Isentas + Não Tributadas	0,00
Entradas de Merc. Com Subst. Trib. + Isentas + Não Tributadas p/ Compras	176.567,26
Saídas de Merc. Com Subst. Trib. + Isentas + Não Tributadas p/ Vendas	0,00
Estoque Final de Merc. Com Subst. Trib. + Isentas + Não Tributadas	0,00
Prejuízo Bruto	176.567,26

CONTA MERCADORIAS - EXERCÍCIO DE 2013	
Mercadorias com Substituição Tributária + Isentas + Não Tributadas	
MOVIMENTAÇÃO DAS MERCADORIAS	
	Total (R\$)

³ Para elaboração dos respectivos levantamentos, foram utilizados os valores de entradas e saídas registrados pela fiscalização às fls. 250 e 253.

Obs.: A inclusão ou não dos valores dos estoques declarados não altera o fato de que os prejuízos brutos são superiores às diferenças tributáveis identificadas nos Levantamentos Financeiros.

Estoque Inicial de Merc. Com Subst. Trib. + Isentas + Não Tributadas	0,00
Entradas de Merc. Com Subst. Trib. + Isentas + Não Tributadas p/ Compras	218.815,09
Saídas de Merc. Com Subst. Trib. + Isentas + Não Tributadas p/ Vendas	25,98
Estoque Final de Merc. Com Subst. Trib. + Isentas + Não Tributadas	0,00
Prejuízo Bruto	218.789,11

Em situações desta natureza, com o objetivo de corrigir possíveis superavaliações dos créditos tributários identificados nos Levantamentos Financeiros, deve-se proceder aos ajustes necessários, expurgando, do montante tributável, as correspondentes parcelas do prejuízo bruto da Conta Mercadorias referente aos produtos com substituição tributária, isentos e não tributados.

Esta conduta vem sendo observada pelas instâncias administrativas de julgamento da Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba como forma de se evitar o *bis in idem*, a exemplo da decisão proferida por meio do Acórdão nº 481/2017 da relatoria do Cons.º João Lincoln Diniz Borges, cuja ementa reproduzimos a seguir:

OMISSÃO DE VENDAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. PROVAS DOCUMENTAIS DA EXSTÊNCIA DE SALDOS BANCÁRIOS E DE DUPLICATAS A PAGAR. AJUSTES REALIZADOS. EXPURGO DE OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTA E/OU NÃO TRIBUTADA. FALTA DE REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO SINGULAR. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO.

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 devido. In casu, a apresentação de provas documentais acerca da existência de saldos bancários e de duplicatas a pagar, não consideradas no procedimento inicial, além da constatação de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária e/ou não tributadas apurado em levantamento da Conta Mercadorias, fizeram derrocar a exigência fiscal apoiada na presunção esculpida no ordenamento tributário.

Tendo em vista a sucumbência total da diferença tributável originalmente lançada após a dedução do prejuízo bruto com mercadorias enquadradas na sistemática da substituição tributária evidenciada na Conta Mercadorias – Lucro Presumido do exercício de 2014, a declaração da improcedência do Auto de Infração em tela é medida que se impõe⁴.

No que se refere ao exercício de 2014, não obstante haver sido promovido um ajuste pelo julgador monocrático, em razão da configuração de prejuízo bruto na movimentação de mercadorias com ST, isentas e não tributadas, a recorrente afirma que teriam ocorridos dois equívocos no procedimento fiscal.

⁴ As diferenças tributáveis dos Levantamentos Financeiros foram de R\$ 30.302,55 (trinta mil, trezentos e dois reais e cinquenta e cinco centavos) em 2012 e R\$ 97.371,72 (noventa e sete mil, trezentos e setenta e um reais e setenta e dois centavos) em 2013.

Em princípio, assevera que a receita do exercício teria sido de R\$ 1.154.427,26 (um milhão, cento e cinquenta e quatro mil, quatrocentos e vinte e sete reais e vinte e seis centavos) e não de R\$ 1.145.102,45 (um milhão, cento e quarenta e cinco mil, cento e dois reais e quarenta e cinco centavos).

Advoga ainda pela exclusão do valor de R\$ 7.440,51 (sete mil, quatrocentos e quarenta reais e cinquenta e um centavos) lançado a título de “Outras Compras p/ Ativo Fixo (Não lançadas no Livro Registro de Entradas)” em razão de não haver realizado as operações descritas nas notas fiscais não escrituradas.

Com relação ao valor auferido como receitas de vendas de mercadorias no exercício, assiste razão à recorrente ao afirmar que houve um equívoco quando da alocação do total das receitas. Isto porque, consoante comprovam os extratos do PGDAS abaixo reproduzidos, o montante das receitas é, de fato, R\$ R\$ 1.154.427,26 (um milhão, cento e cinquenta e quatro mil, quatrocentos e vinte e sete reais e vinte e seis centavos):

Período	Faturamento	Ano Anterior	%	Acumulado	Entrada	Ano Anterior	%	Acumulado	PGDASd sem ST	PGDASd com ST	Total PGDASd
01/2014	92.167,86	62.334,56	47,86%	92.167,86	86.169,68	57.858,09	48,93%	86.169,68	86.757,01	5.410,85	92.167,86
02/2014	85.426,01	52.846,94	61,65%	177.593,87	66.225,34	44.162,67	49,96%	152.395,02	61.892,30	19.228,02	81.120,32
03/2014	110.187,77	58.744,10	87,57%	287.781,64	95.869,65	26.116,89	267,08%	248.264,67	98.576,33	11.611,44	110.187,77
04/2014	94.062,98	60.741,82	54,86%	381.844,62	131.062,19	51.213,51	155,91%	379.326,86	79.889,77	14.173,21	94.062,98
05/2014	89.269,83	68.741,34	29,86%	471.114,45	118.124,88	47.557,47	148,38%	497.451,74	76.268,23	13.001,60	89.269,83
06/2014	83.950,87	66.348,96	26,53%	555.065,32	94.174,04	31.335,53	200,53%	591.625,78	64.598,32	20.055,75	84.654,07
07/2014	92.936,49	75.384,92	23,28%	648.001,81	129.231,24	70.345,10	83,71%	720.857,02	71.039,67	22.846,02	93.885,69
08/2014	92.070,47	83.440,30	10,34%	740.072,28	101.170,98	63.847,19	58,46%	822.028,00	70.549,67	21.520,80	92.070,47
09/2014	100.757,99	87.148,73	15,62%	840.830,27	127.896,83	80.227,73	59,42%	949.924,83	76.564,06	24.193,93	100.757,99
10/2014	99.388,81	26.704,44	272,18%	940.219,08	103.749,40	83.186,62	24,72%	1.053.674,23	79.313,03	22.817,24	102.130,27
11/2014	94.963,23	80.577,12	17,85%	1.035.182,31	127.661,79	65.405,16	95,19%	1.181.336,02	77.772,57	21.816,08	99.588,65
12/2014	114.225,83	86.037,12	32,76%	1.149.408,14	146.339,26	80.442,25	81,92%	1.327.675,28	90.273,13	24.258,23	114.531,36
TOTAL DO EXERCÍCIO									933.494,09	220.933,17	1.154.427,26

Em relação às compras não lançadas no Livro Registro de Entradas, deve-se observar que todos os documentos relacionados às fls. 254 representam notas fiscais eletrônicas⁵, cujas emissões foram autorizadas pelos Fiscos do domicílio das empresas remetentes, sendo, portanto, documentos autênticos e dotados de validade jurídica, indicando que as operações a que se referem se realizaram efetivamente.

Assim, para desconstituí-las como provas no caso destes autos, far-se-ia necessária a comprovação inequívoca de que as operações nelas descritas não se efetivaram.

Neste contexto, apenas a negativa de aquisição não é suficiente para afastar os valores associados àqueles documentos fiscais.

Considerando a inconsistência quando do registro das receitas para o exercício de 2014, refizemos o Levantamento Financeiro e obtivemos o seguinte resultado:

RECEITAS	VALOR	DESPESAS	VALOR
Venda de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Vendas)	1.154.427,26	Compras de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Compras)	1.326.535,64
(-) Duplicatas a Receber no próximo Exercício	-	(-) Duplicatas a Pagar no próximo Exercício	-
SUB-TOTAL	1.154.427,26	SUB-TOTAL	1.326.535,64
Duplicatas Recebidas do Exercício Anterior	-	Duplicatas Pagas Referente o Exercício Anterior	-
Empréstimos Bancários Comprovados	-	Fretes e Seguros	-

⁵ Fonte: Sistema ATF da SEFAZ/PB (Módulo Documentos Fiscais / NF-e / Consultar / Genérica).

Rendimentos de Aplicações Financeiras	-	Compras p/ Ativo Fixo e Uso/Consumo (Lançadas no Lv.Reg.Entradas)	542,35
Integralização/Aumento de Capital no Exercício	-	Outras Compras p/ Ativo Fixo (Não lançadas no Lv.Reg.Entradas)	7.440,51
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)	85.958,29
Outras Receitas Comprovadas	-	Despesas com Salários, Férias e Rescisões	79.027,44
Outros Empréstimos Comprovados	-	Encargos Trabalhistas (INSS, FGTS, Vl.Transp, etc)	14.651,33
Saldo Inicial de Caixa	-	Despesas com Pró-Labore, Retiradas e Honorários	17.376,00
Saldo Inicial em Bancos C/Corrente	-	Despesas com Aluguéis e Condomínio	10.800,00
		Despesas com Energia, Telefone, Água e Esgotos	4.919,57
		Saldo Final de Caixa	-
		Saldo Final em Bancos C/Corrente	-
		Outras Despesas (Pgto. de Empréstimos, Etc)	-
			-
TOTAL DAS RECEITAS	1.154.427,26	TOTAL DAS DESPESAS	1.547.251,13
(-) Total das Despesas (se menor)	-	(-) Total das Receitas (se menor)	1.154.427,26
(=) Disponibilidade	-	(-) Omissão de Vendas	392.823,87

Da diferença tributável identificada, deve-se abater o total de R\$ 132.755,04 (cento e trinta e dois mil, setecentos e cinquenta e cinco reais e quatro centavos) identificado como prejuízo bruto com mercadorias com ST, isentas e não tributadas no levantamento da Conta Mercadorias realizado pela instância *a quo* (vide demonstrativo às fls. 421).

Feitas as devidas correções, o Levantamento Financeiro de 2014 passou a apresentar a seguinte configuração:

EXERCÍCIO - 2014	
DIFERENÇA TRIBUTÁVEL APURADA NO LEVANTAMENTO FINANCEIRO	R\$ 392.823,87
(-) PREJUÍZO BRUTO COM MERC. SUJEITAS À SUBST. TRIBUTÁRIA, ISENTAS OU NÃO TRIBUTÁVEIS	R\$ 132.755,04
(=) DIFERENÇA TRIBUTÁVEL	R\$ 260.068,83
ICMS DEVIDO (DIFERENÇA TRIBUTÁVEL X 17%)	R\$ 44.211,70
MULTA (CALCULADA NOS TERMOS DO ART. 82, V, "F", DA LEI Nº 6.379/96)	R\$ 44.211,70
CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO	R\$ 88.423,40

Ao final, o crédito tributário efetivamente devido pelo contribuinte apresenta-se conforme demonstrado na tabela a seguir:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO	
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)
0386 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SIMPLES NACIONAL	fev/14	86,11	64,58	86,11	64,58	0,00	0,00
	jan/14	5,90	2,95	5,90	2,95	0,00	0,00
0254 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL EM VIRTUDE DE IRREGULARIDADES NO USO DO ECF	fev/14	7,77	3,89	7,77	3,89	0,00	0,00
	mar/14	40,65	20,33	40,65	20,33	0,00	0,00
	abr/14	75,81	37,91	75,81	37,91	0,00	0,00
	mai/14	74,23	37,12	74,23	37,12	0,00	0,00
	jun/14	69,67	34,84	69,67	34,84	0,00	0,00

	jul/14	76,97	38,49	76,97	38,49	0,00	0,00
	ago/14	42,56	21,28	42,56	21,28	0,00	0,00
	set/14	64,09	32,05	64,09	32,05	0,00	0,00
	out/14	65,66	32,83	65,66	32,83	0,00	0,00
	nov/14	60,97	30,49	60,97	30,49	0,00	0,00
	dez/14	72,77	36,39	72,77	36,39	0,00	0,00
	jan/15	67,21	33,60	67,21	33,60	0,00	0,00
	fev/15	63,21	31,61	63,21	31,61	0,00	0,00
	mar/15	61,94	30,97	61,94	30,97	0,00	0,00
	abr/15	65,19	32,60	65,19	32,60	0,00	0,00
	mai/15	69,07	34,53	69,07	34,53	0,00	0,00
	jun/15	51,45	25,73	51,45	25,73	0,00	0,00
	jul/15	58,85	29,43	58,85	29,43	0,00	0,00
	ago/15	57,26	28,63	57,26	28,63	0,00	0,00
	set/15	89,70	44,85	89,70	44,85	0,00	0,00
	out/15	109,68	54,84	109,68	54,84	0,00	0,00
	nov/15	111,50	55,75	111,50	55,75	0,00	0,00
	dez/15	89,42	44,71	89,42	44,71	0,00	0,00
	jan/16	157,95	78,97	157,95	78,97	0,00	0,00
	fev/16	168,08	84,04	168,08	84,04	0,00	0,00
	mar/16	188,78	94,39	188,78	94,39	0,00	0,00
	abr/16	181,33	90,67	181,33	90,67	0,00	0,00
	mai/16	161,59	80,80	161,59	80,80	0,00	0,00
	jun/16	7,38	3,69	7,38	3,69	0,00	0,00
	jul/16	71,10	35,55	71,10	35,55	0,00	0,00
	ago/16	192,27	96,14	192,27	96,14	0,00	0,00
	set/16	2,98	1,49	2,98	1,49	0,00	0,00
	out/16	0,96	0,48	0,96	0,48	0,00	0,00
0021 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/2012 a 31/12/2012	5.151,43	5.151,43	5.151,43	5.151,43	0,00	0,00
	01/01/2013 a 31/12/2013	16.553,19	16.553,19	16.553,19	16.553,19	0,00	0,00
	01/01/2014 a 31/12/2014	68.365,28	68.365,28	24.153,58	24.153,58	44.211,70	44.211,70
TOTAIS (R\$)		92.839,96	91.476,52	48.628,26	47.264,82	44.211,70	44.211,70

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovimento do primeiro e provimento parcial do segundo, para alterar a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002595/2017-21, lavrado em 30 de outubro de 2017 em desfavor da empresa A KITANDA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 88.423,40 (oitenta e oito mil, quatrocentos e vinte e três reais e quarenta centavos), sendo R\$ 44.211,70 (quarenta e quatro mil, duzentos e onze reais e setenta centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/c o artigo 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB e R\$ 44.211,70 (quarenta e quatro mil, duzentos e onze reais e setenta centavos) a título de multas por infração, com fulcro no artigo 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 95.893,08 (noventa e cinco mil, oitocentos e noventa e três reais e oito centavos), sendo R\$ 48.628,26 (quarenta e

oito mil, seiscentos e vinte e oito reais e vinte e seis centavos) de ICMS e R\$ 47.264,82 (quarenta e sete mil, duzentos e sessenta e quatro reais e oitenta e dois centavos) de multa.

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

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 26 de outubro de 2021.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator

