

PROCESSO Nº 1241722017-2

ACÓRDÃO Nº 0348/2022

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

Recorrida: LEOBORGES INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.

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

Autuante: NEUMA OLIVEIRA RIOS.

Relatora: CONS.^a THAIS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. TÉCNICA INADEQUADA PARA ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

A técnica da Conta Mercadorias - Lucro Presumido não é aplicável aos estabelecimentos industriais, em razão da aferição do valor adicionado, relativo aos materiais aplicados nas operações de transformação, requerer a apuração do custo de produção.

As diferenças apuradas no Levantamento Financeiro ensejam a ocorrência de omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção relativa contida na legislação de regência, todavia, atrai a sucumbência do crédito tributário a incerteza e iliquidez dos valores computados no Financeiro.

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

ACORDAM à unanimidade e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do *recurso de ofício*, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovidamento* para manter inalterada a sentença monocrática, que julgou *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001786/2017-76, lavrado em 10 de agosto de 2017, contra a empresa LEOBORGES INDUSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA., inscrita no CCICMS/PB sob o nº 16.221.356-5, já qualificada nos autos, desobrigando-a de quaisquer ônus decorrentes do presente feito fiscal.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

P.R.E.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferencia, em 29 de junho de 2022.

THAÍS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA
Conselheira Relatora

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, LEONARDO DO EGITO PESSOA E PETRÔNIO RODRIGUES LIMA.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR
Assessora



PROCESSO N° 1241722017-2
PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS -
GEJUP.
Recorrida: LEOBORGES INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA.
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
SEFAZ - JOÃO PESSOA.
Autuante: NEUMA OLIVEIRA RIOS.
Relatora: CONS.^a THAIS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS.
CONTA MERCADORIAS. TÉCNICA INADEQUADA PARA
ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. LEVANTAMENTO
FINANCEIRO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE
INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO
DESPROVIDO.

A técnica da Conta Mercadorias - Lucro Presumido não é aplicável aos estabelecimentos industriais, em razão da aferição do valor adicionado, relativo aos materiais aplicados nas operações de transformação, requerer a apuração do custo de produção.

As diferenças apuradas no Levantamento Financeiro ensejam a ocorrência de omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção relativa contida na legislação de regência, todavia, atrai a sucumbência do crédito tributário a incerteza e iliquidez dos valores computados no Financeiro.

RELATÓRIO

No Auto de Infração de Estabelecimento n° 93300008.09.00001786/2017-76, lavrado em 10/8/2017, contra a empresa LEOBORGES INDUSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA., inscrição estadual n° 16.221.356-5, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 1º/1/2015 e 31/12/2016, constam as seguintes denúncias:

0027 - 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.

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 por meio de Levantamento Financeiro.

ENQUADRAMENTO LEGAL	
Dispositivos Infringidos	Penalidade Proposta
Art. 643, §4º, II, art. 160, I c/fulcro art. 158, I e art. 646, todos do RICMS/PB.	Art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96.
Art. 158, I e art. 160, I, c/ fulcro art. 646, parágrafo único do RICMS/PB.	Art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Foi apurado um crédito tributário de R\$ 141.663,82, sendo R\$ 70.831,91, de ICMS, e R\$ 70.831,91, de multa por infração.

Cientificada da ação fiscal, por edital, publicado no D.O.E., em 25/8/2017 AR (fl. 17), a autuada não apresentou defesa perante a Repartição Fiscal, tendo sido considerada revel, consoante Termo de Revelia (fls. 19), e o débito inscrito em dívida ativa sob a CDA nº 7300004220170639.

Notificada da inscrição, a autuada peticionou junto à Procuradoria Geral do Estado, o cancelamento da inscrição e o reestabelecimento do prazo de defesa, em face de não terem sido intimados os corresponsáveis.

Deferida a petição, a inscrição foi cancelada na dívida ativa e os corresponsáveis intimados, por via postal, em 20/4/2018 AR (fls. 046-047), sendo protocolada reclamação, em 17/5/2018.

Em sua defesa, aponta concorrência entre as infrações, a inaplicabilidade do levantamento da Conta Mercadorias, para os estabelecimentos industriais, e nulidade no Levantamento Financeiro, em razão de terem sido tomados valores cobrados através do levantamento da Conta Mercadorias (fls. 10), permeando a influência de técnica nula, além de terem sido desconsideradas notas fiscais de saídas, que implicou em receita a menor.

Ao final, requer o acolhimento da impugnação, para promover a total nulidade do auto de infração, ou a sua improcedência, com o consequente arquivamento do processo.

Alternativamente, requer que se determine a reconstituição do crédito tributário, para que sejam retirados os excessos da base de cálculo, referentes ao Levantamento Financeiro e penalidades.

Sem informação de antecedentes fiscais, os autos foram conclusos (fl.89), e enviados para a Gerência de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para o julgador fiscal, Lindemberg Roberto de Lima, que decidiu pela *improcedência* do feito fiscal, recorrendo hierarquicamente da decisão, nos termos do art. 80, da Lei nº 6.379/96 (fls.91-100).

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância em 17/12/2020, através de seu Domicílio Tributário Eletrônico – Dte (fl. 103), não houve apresentação de recurso voluntário.

Remetidos a este Colegiado, os autos foram distribuídos a esta Relatoria para análise e julgamento.

Este é o relatório.

VOTO

Em exame o *recurso de ofício*, interposto contra a decisão de primeira instância, que julgou *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001786/2017-76, lavrado em 10/8/2017, contra a empresa em epígrafe, com crédito tributário anteriormente relatado.

Cabe de início considerar que o lançamento fiscal se procedeu em conformidade com o art. 142 do CTN, e com aos requisitos da normativos da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT), não se incluindo em nenhum dos casos de nulidade, elencados nos arts. 14, 16 e 17 do referido Diploma Legal.

Conta Mercadorias

A primeira acusação trata de diferença tributável apurada em Levantamento da Conta Mercadorias, nos exercícios de 2015 e 2016, onde foi apurado que as vendas do contribuinte não alcançaram a margem de valor agregado (MVA), de 30% (trinta por cento), sobre o Custo das Mercadorias Vendidas – CMV, conforme demonstrativo (*fls. 07 e 11*).

O método é um procedimento largamente utilizado e aceito nos órgãos julgadores administrativos, sendo obrigatório, como meio de aferição fiscal, nos termos da legislação em vigor, para os contribuintes que, por não apresentarem escrita contábil regular, ficaram impossibilitados de apurar o lucro real, nos referidos exercícios, ficando então sujeitos a guardar uma MVA de 30% (trinta por cento), sobre o CMV, conforme disciplina o art. 643 do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será procedido exame nas escritas fiscal e contábil das pessoas sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto, consoante as operações de cada exercício.

(...)

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

(...)

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

(...)

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, compra e vendas realizadas, prevalecendo tal exclusão apenas para aqueles que mantenham escrita contábil regular.

Registre-se, para fins de tributação pelo ICMS, que a margem de agregação visa alcançar o preço final de venda das mercadorias, incluídos, não só o custo dos produtos,

mas, também, as despesas indiretas e eventual lucro, sujeitando-se o contribuinte ao lançamento do imposto em caso de diferença encontrada.

Em primeira instância, o julgador singular decidiu pela improcedência da acusação, em razão de utilização de técnica inadequada.

De fato, o Conselho de Recursos Fiscais tem entendido ser inaplicável o método do Levantamento da Conta Mercadorias para apuração de repercussão tributária das empresas industriais, tendo em vista a aferição do valor adicionado, relativo aos materiais aplicados nas operações de transformação, requerer a apuração do custo de produção.

Neste sentido, o crédito tributário apurado perde sua condição de liquidez e certeza, por não espelhar com exatidão a realidade da empresa.

Cabe pontuar, como bem expressou o julgador da instância prima, que o crédito tributário levantado nesta acusação, e na apuração do Levantamento Financeiro, decorrem dos mesmos fatos geradores, caracterizando *bis in idem*, no entanto, tal fato torna-se irrelevante, face a improcedência da presente denúncia.

Assim, venho a ratificar os termos da decisão singular para considerar improcedente a acusação.

Levantamento Financeiro

A presente acusação trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada, nos exercícios de 2015 e 2016, através de Levantamento Financeiro, conforme demonstrativo (fl. 08-10 e 12-14).

Considere-se que procedimento encontra respaldo na nossa legislação, e se consubstancia pelo confronto de todas as receitas da empresa com as despesas operacionais, não operacionais e as disponibilidades em caixa e em bancos, partindo do princípio de que as receitas levantadas devem ser suficientes para satisfazer todos os dispêndios do estabelecimento, assim considerados não apenas a aquisição de mercadorias para a revenda, mas, também, às despesas com pessoal, água, energia, pro labore, materiais de uso e consumo, aluguéis, e outras.

Neste sentido, método é largamente utilizado e aceito como meio de aferição fiscal, estando disciplinado no artigo 643 do RICMS/PB, sendo que as diferenças verificadas denunciam irregularidade por omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção estabelecida no artigo 646 do RICMS, conforme dispositivos transcritos abaixo:

Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será procedido exame nas escritas fiscal e contábil das pessoas sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto, consoante as operações de cada exercício.

(...)

§3º No exame da escrita fiscal de contribuinte que não esteja obrigado ao regime de tributação com base no lucro real e tenha optado por outro sistema de apuração de lucro, nos termos da legislação do Imposto de Renda e Proventos de

Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês

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

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

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

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

Art. 646. 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 (Decreto nº 28.259/07).

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.

Assim, caracterizada a infração, fica o contribuinte sujeito à aplicação de multa no percentual de 100% (cem por cento), conforme previsto no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, *verbis*:

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

(...)

V – de 100% (cem por cento):

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

Em primeira instância, o julgador singular declarou a improcedência da acusação, por iliquidez e incerteza do crédito tributário, em razão de a fiscalização ter abatido os valores relativos ao que foi apurado na Conta Mercadorias, em cada exercício, no Levantamento Financeiro (*fls. 10 e 14*).

De fato, a auditoria, possivelmente, com finalidade de fugir do *bis in idem*, abateu da diferença apurada no Levantamento Financeiro, em cada exercício, o valor correspondente ao apurado na Conta Mercadorias, que é técnica de fiscalização inadequada ao estabelecimento industrial, este procedimento acarretou a redução da base de cálculo do ICMS, tornando o crédito tributário ilíquido e incerto por violar o art. 142 do CTN como também o art. 41 da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT), que assim determinam, *ipsis litteris*:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, ***determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido***, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

LEI Nº 10.094/2013

Art. 41. São requisitos do Auto de Infração e da Representação Fiscal:

(...)

V - a descrição da infração com o respectivo montante tributável;

(...)

Assim, como se isto não fosse suficiente para caracterizar a sucumbência do crédito tributário em questão, compulsando o caderno processual, constata-se que as despesas arroladas no Levantamento Financeiro não estão acompanhadas de provas documentais tais como: recibos, notas fiscais ou contratos, além disso são valores que se repetem ao longo dos exercícios revelando indícios de arbitramento dos valores das despesas.

Neste ponto, cabe ressaltar que as despesas podem ser arbitradas mediante processo regular, desde que os valores sejam omissos ou não merecem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou documentos acostados pelo sujeito passivo, conforme dispositivo legal infracitado que foi alterado pela Lei nº 11.615/15, publicada no DOE de 27/12/2019:

Art. 18. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços, direitos ou despesas, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (Lei nº 6.379/96)

In casu, não há nos autos documentos probatórios dos valores das despesas computadas no Levantamento Financeiro tampouco foi apresentado processo regular de arbitramento de despesas, até porque, à época da constituição do crédito tributário, não havia a possibilidade legal de arbitramento das despesas.

Persistindo no exame do Levantamento Financeiro, cotejando as informações contidas no sistema ATF com as computadas no Financeiro, principalmente, no que se refere às Vendas e Compras de Mercadorias, percebemos que estas não correspondem aos

montantes insertos no Sistema ATF, no nicho Atendimento/ Dossiê do Contribuinte/ CFOP, reforçando a incerteza e iliquidez do crédito tributário, impelindo a sucumbência do feito fiscal.

Ressalto que este entendimento encontra esteio nas decisões reiteradas do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, conforme ementa, abaixo reproduzida, da lavra do eminente Conselheiro Sidney Watson Fagundes da Silva:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – – CONTA MERCADORIAS – DENÚNCIA COMPROVADA EM PARTE – LEVANTAMENTO FINANCEIRO – ACUSAÇÃO CONFIGURADA – ARBITRAMENTO DE DESPESAS – IMPOSSIBILIDADE – ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS

- Por força do que estabelece o artigo 646 do RICMS/PB, cabe ao contribuinte o ônus da prova da improcedência da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis lastreada nos resultados identificados por meio da Conta Mercadorias. In casu, a recorrente não trouxe aos autos provas aptas a comprovar a regularidade de suas operações e, com isso, afastar a denúncia descrita na inicial relativamente ao exercício de 2011.

- A mudança quanto ao tratamento tributário dado a diversos produtos comercializados pela empresa prejudicou o levantamento da Conta Mercadorias de 2013, vez que comprometeu a apuração dos estoques, tornando o crédito tributário ilíquido e incerto.

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

Processo nº 1416402015-6 – Acórdão nº 210/2020

Relator: Cons. Sidney Watson Fagundes da Silva

Isto posto,

VOTO pelo recebimento do *recurso de ofício*, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento* para manter inalterada a sentença monocrática, que julgou *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001786/2017-76, lavrado em 10 de agosto de 2017, contra a empresa LEOBORGES INDUSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS LTDA., inscrita no CCICMS/PB sob o nº 16.221.356-5,

já qualificada nos autos, desobrigando-a de quaisquer ônus decorrentes do presente feito fiscal.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

Primeira Câmara de Julgamento, Câmara, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 29 de junho de 2022.

THAIS GUIMARÃES TEIXEIRA FONSECA
Conselheira Relatora

