



PROCESSO Nº 0624602019-4

ACÓRDÃO Nº 039/2023

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: COMERCIAL DE SEGURANÇA FRAZÃO LTDA

2ª Recorrente: COMERCIAL DE SEGURANÇA FRAZÃO 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: JOSÉ SÉRGIO DE ALENCAR CUNHA

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - ARBITRAMENTO DE DESPESAS - IMPOSSIBILIDADE - AJUSTES NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDOS.

- 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 no período dos fatos geradores e promovidos ajustes em razão da comprovação de ocorrência de devoluções de compras e existência de duplicatas a pagar nos exercícios seguintes.

- O fato de o contribuinte operar com mercadorias sujeitas à substituição tributária não afasta a presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, salvo quando comprovado que os itens comercializados sob esta modalidade de tributação representam, exclusivamente ou quase que exclusivamente, a totalidade das operações realizadas pela empresa.



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 provimento parcial de ambos, para alterar a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001137/2019-37, lavrado em 29 de abril de 2019 em desfavor da empresa COMERCIAL DE SEGURANÇA FRAZÃO LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 292.809,78 (duzentos e noventa e dois mil, oitocentos e nove reais e setenta e oito centavos), sendo R\$ 146.404,89 (cento e quarenta e seis mil, quatrocentos e quatro reais e oitenta e nove centavos) de ICMS por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no artigo 646 do RICMS/PB e quantia idêntica a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 264.080,44 (duzentos e sessenta e quatro mil, oitenta reais e quarenta e quatro centavos), sendo R\$ 132.040,22 (cento e trinta e dois mil, quarenta reais e vinte e dois centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração.

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

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferencia, em 25 de janeiro de 2023.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

RACHEL LUCENA TRINDADE
Assessora



PROCESSO Nº 0624602019-4

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: COMERCIAL DE SEGURANÇA FRAZÃO LTDA

2ª Recorrente: COMERCIAL DE SEGURANÇA FRAZÃO 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: JOSÉ SÉRGIO DE ALENCAR CUNHA

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO - INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - ARBITRAMENTO DE DESPESAS - IMPOSSIBILIDADE - AJUSTES NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDOS.

- 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 no período dos fatos geradores e promovidos ajustes em razão da comprovação de ocorrência de devoluções de compras e existência de duplicatas a pagar nos exercícios seguintes.

- O fato de o contribuinte operar com mercadorias sujeitas à substituição tributária não afasta a presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, salvo quando comprovado que os itens comercializados sob esta modalidade de tributação representam, exclusivamente ou quase que exclusivamente, a totalidade das operações realizadas pela empresa.



RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001137/2019-37, lavrado em 29 de abril de 2019, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Normal nº 93300008.12.00006637/2018-34 denuncia a empresa COMERCIAL DE SEGURANÇA FRAZÃO LTDA., inscrição estadual nº 16.121.356-1, de haver cometido a seguinte irregularidade, *ipsis litteris*:

0021 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO

>> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas de mercadorias tributáveis, mediante constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas, detectado por meio de Levantamento Financeiro.

Nota Explicativa:

O CONTRIBUINTE ESTÁ SENDO AUTUADO EM VIRTUDE DE TER EFETUADO PAGAMENTOS MAIORES QUE SUAS RECEITAS NOS ANOS DE 2014, 2015 E 2016.

Em decorrência deste fato, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 556.890,22 (quinhentos e cinquenta e seis mil, oitocentos e noventa reais e vinte e dois centavos), sendo R\$ 278.445,11 (duzentos e setenta e oito mil, quatrocentos e quarenta e cinco reais e onze centavos) de ICMS e igual valor a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, "f", da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 4 a 18.

Depois de cientificada da autuação em 15 de junho de 2019, a autuada, por intermédio de seu representante legal, protocolou, em 1º de julho de 2019, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por meio da qual pontua, em síntese, que:

- a) Os levantamentos financeiros elaborados pela fiscalização não refletem a realidade contábil da empresa e não se encontram alicerçados em provas;

Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ
Conselho de Recursos Fiscais - CRF

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB

25.01.2023



- b) O procedimento fiscal não levou em conta a necessidade de se expurgar os valores correspondentes às operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;
- c) Nos levantamentos financeiros, foram desconsiderados (i) as deduções de pagamentos realizados nos exercícios subsequentes, (ii) as deduções de bonificações em mercadorias e em dinheiro concedidas pela Intelbras, (iii) os retornos de mercadorias para conserto, devoluções de compras, (iv) os empréstimos bancários e de terceiros, (v) a utilização do limite de cheque especial;
- d) Por outro lado, foram incluídas despesas inexistentes e outras que não foram devidamente comprovadas ou discriminadas;
- e) A presunção do artigo 646, parágrafo único, do RICMS/PB não pode ser aplicada para empresas optantes do Simples Nacional, sendo esta a situação da autuada até 31 de dezembro de 2014;
- f) Os créditos tributários relativos ao período de janeiro a junho de 2014 foram alcançados pela decadência;
- g) Os erros procedimentais atingiram a própria identificação da natureza da infração, o que caracteriza nulidade, por vício material, dos lançamentos.

Em anexo à impugnação, a defesa juntou provas às fls. 77 a 374.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, ocasião em que foram distribuídos à julgadora fiscal Fernanda Céfora Vieira Braz, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *litteris*:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM*. INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE.

A diferença tributável apurada no Levantamento Financeiro caracteriza a presunção legal “juris tantum” de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido. In casu, o sujeito passivo indicou erros no cômputo das despesas, cujas correções fizeram sucumbir parte do crédito tributário.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora singular recorreu ao CRF-PB.



Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 13 de abril de 2021 e inconformado com a sentença que fixou o crédito tributário em R\$ 480.379,66 (quatrocentos e oitenta mil, trezentos e setenta e nove reais e sessenta e seis centavos), o sujeito passivo interpôs, no dia 10 de maio de 2021, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por intermédio do qual reprisa alguns dos argumentos apresentados em sua impugnação¹ e acrescenta que:

- a) Contrariando a jurisprudência do Conselho de Recursos Fiscais, a julgadora singular deixou de excluir, do levantamento financeiro, as despesas com mercadorias sujeitas à substituição tributária. Ao assim proceder, desconsiderou a possibilidade de haver omissão de vendas de mercadorias com substituição tributária;
- b) Sobre a matéria, a autoridade julgadora citou, a título exemplificativo, o Acórdão nº 188/2017, que decidiu pela exclusão daqueles produtos na Conta Mercadorias;
- c) Também não foram consideradas algumas justificativas apresentadas pela impugnante², sob alegação de falta de provas;
- d) A presunção de omissão de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto não se sustenta quando o sujeito passivo comprova que também comercializa produtos enquadrados no regime de substituição tributária;
- e) A multa aplicada está relacionada ao regime normal de tributação. Nas infrações associadas à substituição tributária, a penalidade é normalmente fundamentada no artigo 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96;
- f) A descrição incorreta do fato infringente, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais violados, acarreta a nulidade do Auto de Infração por vício formal, nos termos do artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13;
- g) Decidiu a instância prima pelo afastamento da alegação da defesa de que parte dos pagamentos teria ocorrido no exercício seguinte àquele indicado nos levantamentos financeiros, em razão de não haverem sido apensados aos autos documentos suficientes para certificar que os pagamentos dos boletos se deram no exercício subsequente;
- h) Todos os pagamentos foram realizados via conta corrente da empresa (Caixa Econômica Federal), na respectiva data e valor que consta no corpo de cada nota fiscal emitida pelo fornecedor, conforme demonstra o Anexo II (*vide* fls. 415 a 424);
- i) Em que pese haver acolhido o argumento acerca da dedução das bonificações em mercadorias dos levantamentos financeiros, a julgadora fiscal, por erro de cálculo, excluiu as quantias de R\$ 11.512,79 (onze mil, quinhentos e doze reais e setenta e nove centavos) e R\$ 81.868,90 (oitenta

¹ Não foram reapresentados os argumentos acerca (i) da não aplicação do levantamento financeiro para contribuintes enquadrados no regime do Simples Nacional, (ii) da decadência, (iii) das despesas não reconhecidas, (iv) das bonificações em dinheiro e (v) dos empréstimos a terceiros contraídos pela empresa. No caso dos itens (i), (ii) (iv) e (v), tem-se por definitiva a decisão singular, em observância ao disposto no parágrafo único do artigo 92 da Lei nº 10.094/13. No que se refere à questão tratada no item (iii), a matéria será apreciada quando da análise do mérito, uma vez que está sujeita a recurso de ofício.

² Pagamentos realizados no exercício subsequente, empréstimos bancários, utilização de parte do limite de cheque especial.



- e um mil, oitocentos e sessenta e oito reais e noventa centavos) nos anos calendário de 2014 e 2016, respectivamente, quando deveria ter deduzido os montantes de R\$ 28.724,79 (vinte e oito mil, setecentos e vinte e quatro reais e setenta e nove centavos) em 2014 e R\$ 83.010,33 (oitenta e três mil, dez reais e trinta e três centavos) em 2016;
- j) Os empréstimos bancários foram firmados por meio de contratos de empréstimo à pessoa jurídica e depositados pela Caixa Econômica Federal na conta corrente da empresa, conforme atestam as informações contidas no Anexo IV.

Ao final, a recorrente requer:

- a) Seja o Auto de Infração em tela cancelado integralmente;
- b) Caso não seja este o entendimento do CRF-PB, que sejam deduzidos os valores relativos (i) às despesas com mercadorias sujeitas à substituição tributária, (ii) aos pagamentos de boletos realizados nos exercícios seguintes, (iii) às bonificações em mercadorias concedidas pela Intelbras e, por outro lado, que sejam considerados os montantes referentes (i) aos empréstimos bancários contraídos pela empresa, (ii) aos valores do cheque especial utilizados pela recorrente.

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

O levantamento financeiro é uma técnica de auditoria largamente aplicada que tem, como objetivo, analisar se houve equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos e o total das receitas auferidas no mesmo exercício, servindo para efeito de aferição da regularidade das operações e/ou prestações realizadas pelos contribuintes, conforme disposto no artigo 643, § 4º, I, do RICMS/PB:

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.

Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ
Conselho de Recursos Fiscais - CRF

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB

25.01.2023



(...)

§ 4º Para efeito de aferição da regularidade das operações quanto ao recolhimento do imposto, deverão ser utilizados, onde couber, os procedimentos abaixo, dentre outros, cujas repercussões são acolhidas por este Regulamento:

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

Caracterizada a ocorrência de resultado deficitário nos períodos auditados, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção *juris tantum* de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis, nos termos do parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB:

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. (g. n.)

Com efeito, o fato gerador do ICMS se dá de forma indireta, vez que a diferença tributável apurada indica, presumivelmente, a existência de pagamentos realizados com recursos fora do caixa escritural da empresa, advindos, no caso concreto, de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de nota fiscal, contrariando os artigos 158, I e 160, I, ambos do RICMS/PB, *in verbis*:

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, propôs, como medida punitiva, a aplicação da multa insculpida no artigo 82, V, "f", 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:

(...)

Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ
Conselho de Recursos Fiscais - CRF

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB

25.01.2023



V - de 100% (cem por cento):

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria ou de prestação serviço, 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 outra forma apurada através de levantamento da escrita contábil ou do livro Caixa quando o contribuinte não estiver obrigado à escrituração;

No caso em exame, as diferenças tributáveis foram identificadas nos exercícios de 2014, 2015 e 2016, conforme demonstrado nos levantamentos anexados pela fiscalização às fls. 8, 10 e 14, respectivamente.

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.

Antes de passarmos à análise meritória, necessário se faz discorrermos sobre as preliminares de nulidade arguidas pela recorrente.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

Em sua peça recursal, o sujeito passivo aduz que o fato infringente foi descrito de forma incorreta e que houve imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais infringidos, fatos que ensejariam a declaração de nulidade dos lançamentos por vício formal, em atenção ao que prescreve o artigo 17, II, e III, da Lei nº 10.094/13:

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

**Secretaria de Estado da Fazenda – SEFAZ
Conselho de Recursos Fiscais - CRF**

R. Gama e Melo, 21, Varadouro - CEP 58010-450 - João Pessoa/PB

25.01.2023



IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;

V - ao local, à data e à hora da lavratura;

VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento.

Afirma, ainda, que a multa por infração teria sido aplicada de forma equivocada, porquanto fundamentada no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96 e não no artigo 82, V, “c”, do mesmo diploma legal.

Segundo a autuada,

“A presunção de omissão de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto não se sustenta quando o sujeito passivo comprova que também comercializa produtos sujeitos à substituição tributária, em que o imposto é retido e pago pelo fornecedor das mercadorias, na qualidade de substituto tributário.

Nos valores levantados pela Fiscalização está incluída mercadoria sujeita ao Regime de Substituição Tributária, o que efetivamente eiva de vício o procedimento de apuração da falta, dada a circunstância de que, nessa situação, este não reflete a verdade dos fatos e, portanto, mostra-se incapaz de dar suporte à presunção relativa de omissão de saídas tributáveis, prevista no art. 646, parágrafo único do RICMS/PB” (g. n.)

Com efeito, não há qualquer óbice à utilização do levantamento financeiro como técnica de auditoria para detectar omissões de saídas promovidas por contribuintes que operem, **TAMBÉM**, com mercadorias cujo imposto tenha sido retido em etapa anterior (regime de substituição tributária).

A jurisprudência do CRF-PB tem se posicionado no sentido de declarar a improcedência da autuação apenas nos casos em que se comprove que o contribuinte, na qualidade de substituído tributário, opera, exclusivamente ou quase que exclusivamente, com mercadorias sujeitas à ST.

Tal situação representa fato excepcional, ou seja, a partir da constatação de que a empresa não tem, como atividade, a revenda de mercadorias tributadas por ocasião das saídas, a presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB não se sustenta, na medida em que, sendo todos os produtos comercializados pelo contribuinte regidos pela sistemática de



pagamento antecipado do ICMS, não há como justificar a exigência fiscal, por ausência de repercussão tributária, salvo quando houver comprovação em sentido contrário nos autos.

Neste sentido, o simples fato de a autuada operar com produtos com ST não é motivo suficiente para invalidar o procedimento fiscal.

Visando à busca pela verdade material, realizamos consulta ao Sistema ATF da SEFAZ/PB e, a partir das declarações da própria denunciada, identificamos as seguintes operações realizadas durante o período autuado:

PERÍODO: 01/01/2014 A 31/12/2016				
Informações Econômico-Fiscais (Entradas)				
CFOP	Descrição CFOP	VC	BC	ICMS
1102	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO	56.396,81	7.940,37	1.383,00
1202	DEVOLUÇÃO DE VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 1.503, 1.504, 1.505 E 1.506.	2.041,79	2.041,79	0,00
1411	DEVOLUCAO DE VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS EM OPERACAO	6.420,89	0,00	0,00
2102	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO	4.336.318,42	3.415.908,08	265.426,91
2202	DEVOLUÇÃO DE VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 2.503, 2.504, 2.505 E 2.506.	29.441,64	18.889,59	755,59
2353	AQUISICAO DE SERVICO DE TRANSPORTE POR ESTABELECIMENTO COMERCIAL	24.411,31	0,00	0,00
2403	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO EM OPERACAO COM MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBS	152.478,87	0,00	0,00
2910	ENTRADA DE BONIFICACAO, DOACAO OU BRINDE	10,00	0,00	0,00
Total Entradas:		4.607.519,73	3.444.779,83	267.565,50

Informações Econômico-Fiscais (Saídas)				
CFOP	Descrição CFOP	VC	BC	ICMS
5102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER VENDA DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS SAÍDAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 5.501, 5.502, 5.504 E 5.505.	2.613.498,23	1.791.347,30	312.323,40
5403	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS EM OPERACAO COM MERCADORI	1.069.757,53	198,00	33,66
6102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER VENDA DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS SAÍDAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 6.501, 6.502, 6.504 E 6.505.	105.817,05	55.959,95	6.715,19



6202	DEVOLUÇÃO DE COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO, OU QUALQUER DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS CLASSIFICADAS NO CÓDIGO 6.503.	93.404,64	0,00	0,00
Total Saídas:		3.882.477,45	1.847.505,25	319.072,25

Da tabela acima reproduzida (a partir das informações declaradas pela denunciada), é possível constatar que a maior parte dos itens comercializados pela recorrente está submetida à tributação normal (CFOP 1102, 2102, 5102 e 6102).

Diante deste cenário, é incontroverso que o levantamento financeiro se evidencia mecanismo legítimo para identificar situações que, presumivelmente, indiquem omissões de saídas, cabendo ao contribuinte o ônus de comprovar a improcedência da presunção.

No que tange ao dispositivo eleito para aplicação da penalidade por infração (artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96), não há qualquer impropriedade, porquanto alinhado perfeitamente à conduta infracional denunciada.

Por outro lado, assiste razão à defesa quando afirma que o artigo 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96³ se mostra apropriado para penalizar aqueles que entregarem, remeterem, transportarem, receberem, estocarem ou depositarem mercadorias sujeitas a substituição tributária, sem o recolhimento do imposto.

Ocorre que, no caso concreto, tal irregularidade não está sendo denunciada.

Destarte, não há motivos para se decretar a nulidade, por vício formal, dos lançamentos, haja vista a inexistência de equívocos relacionados à descrição da infração ou aos dispositivos apontados como infringidos.

Registre-se, ainda, que os lançamentos possuem elementos suficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, de forma que a alegada afronta ao artigo 14, III, da Lei nº 10.094/13 não restou configurada.

³ 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):

(...)

c) aos que entregarem, remeterem, transportarem, receberem, estocarem ou depositarem mercadorias sujeitas a substituição tributária, sem o recolhimento do imposto;



Ainda no campo da nulidade, a defesa aponta alguns supostos erros procedimentais⁴ que teriam comprometido os lançamentos de ofício.

Nas palavras da defesa,

“O erro verificado é procedimental, pois, se evidencia na técnica que lhe dá suporte que, em razão da distorção, contaminou a matéria que se pretendeu tributar e, por consequência, calculou um montante indevido do tributo.

(..)

Entendo que se caracterizou vício material, visto que atingiu a própria identificação da natureza da infração, e não somente a descrição do fato. Mesmo nessa circunstância, em princípio teria lugar a nulidade do auto de infração em tela, afinal, o lançamento de ofício não representa elementos suficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária.”

Eventuais equívocos cometidos pela fiscalização, quando não passíveis de nulidade, podem (e devem) ser corrigidos de forma a retratar a realidade dos fatos, desde que, por óbvio, não represente majoração do crédito originalmente lançado, nem afronte os princípios do contraditório e da ampla defesa do administrado, nos termos do que preconiza o artigo 15 da Lei nº 10.094/13, *in verbis*:

Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade.

⁴ Inclusão de valores correspondentes a aquisições de produtos sujeitos à substituição tributária, ausência de registro das despesas pagas nos exercícios seguintes, a contabilização incorreta das bonificações em mercadorias recebidas pela empresa, falta de registro dos empréstimos bancários contraídos pela recorrente e desconsideração de parte do limite do cheque especial utilizado pela empresa.



LEVANTAMENTO FINANCEIRO (EXERCÍCIOS DE 2014, 2015 E 2016)

Preliminarmente, passaremos ao exame do recurso de ofício, ou seja, à análise da decisão da primeira instância contrária à Fazenda Estadual.

Acolhendo, em parte, o pleito da impugnante, a julgadora fiscal reconstituiu os levantamentos financeiros, retirando os montantes alocados às rubricas “despesas com pró-labore, retiradas e honorários” e “outras despesas (pagamento de empréstimos, etc.)” e deduzindo os valores das operações com bonificações, retorno de conserto e devoluções.

De fato, no que se refere às despesas, a fiscalização, ao elaborar os demonstrativos que dão suporte à acusação, alocou valores para as respectivas rubricas sem que tenham sido apresentados os documentos comprobatórios daquelas “despesas”, o que nos permite concluir que foram lançadas com base em arbitramentos ou a partir de documentos que não foram colacionados aos autos.

Caso os montantes tenham sido registrados com base em documentos, o fato é que estes não foram anexados aos autos, o que implica cerceamento do direito de defesa do contribuinte e, por este motivo, não encontra amparo na legislação de regência.

Na hipótese de ter havido arbitramento de despesas, havemos de pontuar que, no período dos fatos geradores, este procedimento não estava previsto na legislação tributária do Estado da Paraíba, devendo tais despesas ser expurgadas do levantamento, conforme já decidira o Conselho de Recursos Fiscais em diversas oportunidades.

Como exemplo, trazemos o seguinte fragmento do Acórdão nº 380/2017, da lavra da Cons.^a Doriclécia do Nascimento Lima Pereira:

“Persistindo no exame das demais despesas arroladas pelo atuante no Financeiro de 2008, embora a recorrente não as tenha contestado, verificamos que o autor do feito também não trouxe aos autos comprovantes das despesas com Pró-Labore e Honorários, Energia Elétrica, Água e Esgotos, Outras Despesas, bem como declarou na resposta à diligência fiscal que não tem como obter documentos junto ao contribuinte, porque este se encontra baixado desde 06/12/2011. Isto posto, não seria razoável acolher este arbitramento de despesas, tendo em vista os princípios da verdade material, da justiça fiscal e, sobretudo, a ausência de previsão legal.”



Assim, ao registrar os valores das despesas anteriormente relacionadas, o auditor fiscal lançou mão de modalidade de arbitramento não prevista nos artigos 19 e 24 do RICMS/PB à época dos fatos geradores.

O arbitramento de despesas somente passou a ser admitido quando da entrada em vigência do Decreto nº 40.006/20 que, por meio do seu artigo 1º, I, “c” e “d”, deu nova redação aos artigos 19 e 24, I, do RICMS/PB:

Nova redação dada ao art. 19 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 40.006/20 – DOE de 30.01.2020. Republicado por incorreção no DOE de 31.01.2020.

Art. 19. Quando o cálculo do tributo tiver por base, ou tomar em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços, direitos ou despesas, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 24. Nos seguintes casos especiais o valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis, observado o disposto no art. 19:

I - não exibição, à fiscalização, dentro do prazo da intimação, dos elementos necessários à comprovação do valor real da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

Nova redação dada ao inciso I do “caput” do art. 24 pela alínea “d” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 40.006/20 – DOE de 30.01.2020. Republicado por incorreção no DOE de 31.01.2020.

I - não exibição, à fiscalização, dentro do prazo da intimação, dos elementos necessários à comprovação do valor real da operação, da prestação ou das despesas, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais; (g. n.)

Destarte, ante a inexistência de permissivo legal para se recorrer ao arbitramento de despesas, faz-se necessária a exclusão, além daquelas promovidas pela instância *a quo*, também de todas aquelas que foram arbitradas ou para as quais inexistem provas nos autos.



Neste norte, ratifico os termos da decisão singular e cancelo - já avançando na análise do recurso voluntário - as despesas com salários, férias e rescisões; aluguéis e condomínio; energia, telefone, água e esgotos, pois, mesmo sendo indubitável que tais despesas ocorram, os valores, conforme já destacado, não poderiam ter sido arbitrados.

Sobre as bonificações, retornos de conserto e devoluções, alguns esclarecimentos se fazem necessários.

Primeiro, alinho-me ao entendimento da julgadora *a quo* quanto ao fato de estarem fora do alcance do levantamento financeiro, porquanto, não representando desembolsos financeiros, não devem figurar naqueles demonstrativos.

Assim sendo, faz-se imperativo o afastamento de quaisquer valores lançados a estes títulos, desde que tenham sido indevidamente incluídos.

Vejamos as informações declaradas pela autuada relativamente às operações/prestações realizadas nos exercícios autuados⁵:

PERÍODO: 01/2014 A 12/2014		
Informações Econômico-Fiscais (Entradas)		
CFOP	Descrição CFOP	VC
1102	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO	8.832,47
1202	DEVOLUÇÃO DE VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 1.503, 1.504, 1.505 E 1.506.	2.041,79
2102	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO	704.202,75
2202	DEVOLUÇÃO DE VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 2.503, 2.504, 2.505 E 2.506.	8.663,09
2353	AQUISICAO DE SERVICO DE TRANSPORTE POR ESTABELECIMENTO COMERCIAL	24.411,31
2403	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO EM OPERACAO COM MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBS	148.678,59
2910	ENTRADA DE BONIFICACAO, DOACAO OU BRINDE	10,00
Total Entradas:		896.840,00

Informações Econômico-Fiscais (Saídas)		
CFOP	Descrição CFOP	VC
5102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER VENDA DE MERCADORIA	695.507,08

⁵ Fonte: Sistema ATF da SEFAZ/PB.



	EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS SAÍDAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 5.501, 5.502, 5.504 E 5.505.	
5403	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS EM OPERAÇÃO COM MERCADORIA	58.547,68
6102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER VENDA DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS SAÍDAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 6.501, 6.502, 6.504 E 6.505.	18.084,88
6202	DEVOLUÇÃO DE COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO, OU QUALQUER DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS CLASSIFICADAS NO CÓDIGO 6.503.	92.069,52
Total Saídas:		864.209,16

PERÍODO: 01/2015 A 12/2015

Informações Econômico-Fiscais (Entradas)

CFOP	Descrição CFOP	VC
1102	COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO	19.385,20
1411	DEVOLUÇÃO DE VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS EM OPERAÇÃO	6.420,89
2102	COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO	1.335.030,13
Total Entradas:		1.360.836,22

Informações Econômico-Fiscais (Saídas)

CFOP	Descrição CFOP	VC
5102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER VENDA DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS SAÍDAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 5.501, 5.502, 5.504 E 5.505.	706.228,31
5403	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS EM OPERAÇÃO COM MERCADORIA	428.399,26
6102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER VENDA DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS SAÍDAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 6.501, 6.502, 6.504 E 6.505.	572,17
6202	DEVOLUÇÃO DE COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO, OU QUALQUER DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS CLASSIFICADAS NO CÓDIGO 6.503.	1.335,12
Total Saídas:		1.136.534,86

PERÍODO: 01/2016 A 12/2016

Informações Econômico-Fiscais (Entradas)

CFOP	Descrição CFOP	VC
1102	COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO	28.179,14
2102	COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO	2.297.085,54
2202	DEVOLUÇÃO DE VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 2.503, 2.504, 2.505 E 2.506.	20.778,55
2403	COMPRA PARA COMERCIALIZAÇÃO EM OPERAÇÃO COM MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBS	3.800,28



Total Entradas: 2.349.843,51

Informações Econômico-Fiscais (Saídas)		
CFOP	Descrição CFOP	VC
5102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER VENDA DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS SAÍDAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 5.501, 5.502, 5.504 E 5.505.	1.211.762,84
5403	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS EM OPERAÇÃO COM MERCADORIA	582.810,59
6102	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, OU QUALQUER VENDA DE MERCADORIA EFETUADA PELO MEI COM EXCEÇÃO DAS SAÍDAS CLASSIFICADAS NOS CÓDIGOS 6.501, 6.502, 6.504 E 6.505.	87.160,00
Total Saídas:		1.881.733,43

Vejamos, então, os dados inseridos nos levantamentos financeiros:

EXERCÍCIO - 2014	
Compras de Mercadorias / Aquisição de Serviços de Transporte no Exercício por CFOP	
CFOP	Total (R\$)
1102	8.832,47
2102	704.202,75
2353	24.411,31
2403	148.678,59
Subtotal (A)	886.125,12
Devoluções de Compras por CFOP	
6202	92.069,52
Subtotal (B)	92.069,52
Compras - Devoluções de Compras (A) - (B)	794.055,60
EXERCÍCIO - 2015	
Compras de Mercadorias por CFOP	
CFOP	Total (R\$)



1102	19.385,20
2102	1.335.030,13
Subtotal (A)	1.354.415,33
Devoluções de Compras por CFOP	
6202	1.335,12
Subtotal (B)	1.335,12
Compras - Devoluções de Compras (A) - (B)	1.353.080,21
EXERCÍCIO - 2016	
Compras de Mercadorias por CFOP	
CFOP	Total (R\$)
1102	28.179,14
2102	2.297.085,54
2403	3.800,28
Subtotal (A)	2.329.064,96
Devoluções de Compras por CFOP	
-	0,00
Subtotal (B)	0,00
Compras - Devoluções de Compras (A) - (B)	2.329.064,96⁶

Comparando os dois levantamentos, extrai-se que, à exceção do exercício de 2016, os totais lançados a título de “Compras de Mercadorias no Exercício” correspondem, exatamente, às operações/prestações onerosas, de forma que as operações de bonificação não foram contabilizadas como despesas e, deste modo, não há o que se cancelar quanto às bonificações.

Por outro lado, infere-se que, contrariando a técnica do levantamento financeiro, não foram abatidas as devoluções de compra declaradas em cada período.

Com base em todo o exposto, reputo imperativa a retificação dos dados registrados nos levantamentos fiscais, de forma a contemplar, como dedução de compras nos

⁶ Ante a impossibilidade de majoração do crédito tributário pelas instâncias administrativas de julgamento, será considerado, para efeito do cálculo da diferença tributável, o valor originalmente lançado pela autoridade fazendária.



exercícios, apenas as parcelas representativas das devoluções de compras nos períodos, conforme acima destacado.

Em sua manifestação em segunda instância, a defesa pormenoriza outras supostas inconsistências nos demonstrativos fiscais.

Por questão de sistematização, trataremos as questões seguindo a sequência disposta no recurso voluntário.

DAS COMPRAS E VENDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Valendo-se do seu direito ao contraditório e à ampla defesa, a recorrente defende que as operações realizadas com mercadorias enquadradas na sistemática de retenção antecipada (ST) não devem ser consideradas nos levantamentos financeiros, em razão de haverem sido tributadas em etapa precedente.

A técnica utilizada no caso em apreciação, conforme já anotado alhures, parte do exame da movimentação financeira da empresa em determinado exercício, restando caracterizada a presunção de omissão de saídas sempre que a diferença entre as receitas auferidas e as despesas realizadas apresente saldo deficitário.

Não há, portanto, quando da elaboração do levantamento financeiro, que segregar as operações com base no regime de tributação dos itens comercializados, diferentemente do que ocorre na Conta Mercadorias.

A figura do *bis in idem* somente se revela quando demonstrado que, na Conta Mercadorias do mesmo exercício, houver sido constatado prejuízo bruto com mercadorias com substituição tributária.

Considerando que tal fato não fora demonstrado nos autos, inexistem motivos para excluir as quantias relacionadas às notas fiscais listadas às fls. 405 a 480.

DAS DUPLICATAS PAGAS NOS EXERCÍCIOS SEGUINTE



Argumenta a recorrente que o auditor fiscal responsável pelo lançamento de ofício teria deixado de contabilizar, no campo “Duplicatas a Pagar no Próximo Exercício”, quaisquer valores, desconsiderando o fato de haverem sido realizadas compras a prazo cujos vencimentos somente ocorreram nos exercícios subsequentes àqueles destacados nos levantamentos financeiros.

Após minucioso exame, a julgadora singular não acolheu o argumento da impugnante, sob os fundamentos abaixo trasladados:

“No tocante aos valores relativos às Duplicatas a Pagar no Próximo Exercício, embora as duplicatas tenham sido solicitadas no Termo de Início de Fiscalização (fl. 6), estas não constam nos autos, assim embora a interessada tenha acostado aos autos as notas fiscais que indicam pagamentos a prazo, não há nos autos documentos suficientes para certificar que os pagamentos das duplicatas se deram no exercício subsequente, logo não temos como excluí-las.”

Pois bem. Ainda que tenha trazido as cópias de diversos DANFes, nos quais estão destacadas as datas de vencimento das duplicatas, de fato, naquela oportunidade, inobstante haver indícios de que os pagamentos foram realizados nas aludidas datas, faltaram elementos outros que atestassem, inequivocamente, que as quitações foram realizadas em exercícios posteriores àqueles em que os documentos fiscais foram emitidos.

Neste ponto, convém destacar que, para o caso em exame, a preclusão de que trata o artigo 58 da Lei nº 10.094/13⁷ não se operou. Em verdade, a defesa, já em sua impugnação, trouxe um farto arcabouço probatório, contudo, em razão do que destacara a

⁷ Art. 58. As provas documentais serão apresentadas e as demais requeridas na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo de fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua oportuna apresentação ou requerimento, por motivo de força maior, assim entendido, o evento imprevisível, alheio à sua vontade e que o impediu de produzi-la no momento próprio;

II – se refiram a fato ou direito superveniente;

III – se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos;

IV – se trate de pedido de produção de prova indeferido pelo julgador de primeira instância.

§ 1º A produção de prova e a juntada de documento após a impugnação deverá ser requerida mediante petição fundamentada do interessado à autoridade julgadora, acompanhada da comprovação de uma das condições previstas neste artigo.

§ 2º Caso já tenha sido proferida a decisão de primeira instância, os documentos apresentados na forma deste artigo permanecerão nos autos para serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância, na hipótese de interposição de recurso.



juulgadora fiscal, acrescentou mais informações com vistas a demonstrar as datas de liquidação das duplicatas.

Imprescindível atentarmos que, na coluna “Despesas” do levantamento financeiro, se encontram dispostos, em sequência, as seguintes rubricas: “Compras de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Compras)” e “(-) Duplicatas a Pagar no Próximo Exercício”.

Dito isto, a fiscalização, ao alocar os valores às respectivas rubricas deve proceder de acordo com as situações nelas especificadas.

Assim, para efeito de registro, devem ser considerados, em princípio, no campo “Duplicatas a Pagar no Próximo Exercício”, as informações discriminadas nos documentos fiscais.

Tendo em vista que o levantamento é elaborado considerando o regime de caixa da empresa, em havendo pagamentos (ou recebimentos) em exercícios diversos daqueles consignados nas notas fiscais, tal fato deve ser comprovado pela fiscalização.

Diante deste contexto, devem ser excluídas as duplicatas cujas datas de vencimento não correspondam ao exercício destacado nos documentos fiscais.

Por outro lado, uma duplicata cujo pagamento foi realizado no exercício seguinte, representa, por óbvio, uma “despesa” a ser considerada naquele ano calendário.

Em que pese parte das despesas haver se deslocado para o exercício subsequente, a alocação destes valores em períodos distintos daqueles destacados nos levantamentos financeiros anexados às fls. 8, 10 e 14 não pode ser admitida.

Noutras palavras, não podem os órgãos julgadores, para fins de “ajuste” das datas de pagamento das duplicatas, incorporar dados que não foram originalmente lançados, porquanto tal fato representaria, ainda que por via oblíqua, majoração do crédito tributário.

Mesmo que o acolhimento apenas do argumento recursal configure uma aparente distorção no procedimento fiscal, o fato é que, para a situação em tela, não há como proceder de forma diversa, sob pena de afronta à legislação tributária de regência.

Portanto, não havendo provas em sentido contrário, devem ser abatidos os valores relacionados na tabela apresentada às fls. 415 a 424 (Anexo II), uma vez que condizentes com os documentos anexados às fls. 490 a 646, seja quanto aos valores, seja quanto as datas de vencimento das duplicatas.

DAS BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS



Inconformada com a parcial aceitação dos argumentos estampados na impugnação, a recorrente os reapresenta para apreciação da instância *ad quem*.

A matéria já fora devidamente enfrentada neste voto, de forma que ficaram consignados os valores a serem excluídos evidenciados após o cotejo entre as informações econômico-fiscais declaradas pelo contribuinte e as dispostas nos levantamentos financeiros.

Sem mais a acrescentar, passemos adiante.

DOS EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS

Contrariando a pretensão da impugnante no sentido de que fossem considerados os empréstimos bancários realizados pela pessoa jurídica, a julgadora singular desconsiderou as provas produzidas pela defesa, justificando que:

“(...) não há nos autos documentos probatórios dos ingressos dos referidos recursos no caixa da empresa atuada como também as minutas de contratos bancários não têm valor probante porque não estão subscritas pelas partes contratantes.”

De fato, nos documentos acostados pela defesa às fls. 698 a 720, não há qualquer assinatura que garanta haverem sido efetivados os empréstimos nos valores líquidos de R\$ 49.550,00 (quarenta e nove mil, quinhentos e cinquenta reais), R\$ 97.952,17 (noventa e sete mil, novecentos e cinquenta e dois reais e dezessete centavos) e R\$ 41.095,60 (quarenta e um mil, noventa e cinco reais e sessenta centavos).

Por sua vez, os “extratos” exibidos às fls. 721 e 722 também se mostram inaptos para validar os argumentos recursais. Isto porque, não constam, nos aludidos “documentos”, sequer os dados do cliente (razão social, CNPJ, agência, operação e número da conta), de forma a possibilitar a vinculação entre os contratos e as efetivas liberações na conta corrente da empresa.



Em razão da insuficiência de dados para confirmar as informações prestadas pela recorrente, acompanho os termos da sentença monocrática.

DA UTILIZAÇÃO DE PARTE DO LIMITE DO CHEQUE ESPECIAL

Pelos mesmos motivos que levaram ao não acatamento dos “extratos” referentes aos empréstimos bancários, também devem ser afastados os argumentos quanto à utilização de parte do limite do cheque especial da empresa.

Tal procedimento é necessário em virtude de os documentos anexados às fls. 724 a 726 também não poderem ser associados à conta corrente da atuada.

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO

Exauridas as análises exigidas em razão dos recursos de ofício e voluntário interpostos, procedemos à retificação dos levantamentos financeiros, os quais, com os devidos ajustes, passaram a apresentar as seguintes configurações:

EXERCÍCIO DE 2014



RECEITAS	VALOR	DESPESAS	VALOR
Venda de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Vendas).....	853.531,28	Compras de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Compras).....	794.055,60
(-)Duplicatas a Receber no próximo Exercício.....	-	(-)Duplicatas a Pagar no próximo Exercício.....	81.387,07
SUB-TOTAL.....	853.531,28	SUB-TOTAL.....	712.668,53
Duplicatas Recebidas do Exercício Anterior.....	-	Duplicatas Pagas Referente o Exercício Anterior.....	-
Empréstimos Bancários Comprovados.....	-	Frete e Seguros.....	-
Rendimentos de Aplicações Financeiras.....	-	Compras p/ Ativo Fixo e Uso/Consumo (Lançadas no Lv.Reg.Entradas).....	-
Integralização/Aumento de Capital no Exercício.....	-	Outras Compras p/ Ativo Fixo (Não lançadas no Lv.Reg.Entradas).....	-
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).....	114.340,99
Outras Receitas Comprovadas.....	-	Despesas com Salários, Férias e Rescisões.....	-
Outros Empréstimos Comprovados.....	-	Encargos Trabalhistas (INSS, FGTS, VI.Transp, etc).....	-
Saldo Inicial de Caixa.....	-	Despesas com Pró-Labore, Retiradas e Honorários.....	-
Saldo Inicial em Bancos C/Corrente.....	-	Despesas com Aluguéis e Condomínio.....	-
	-	Despesas com Energia, Telefone, Água e Esgotos.....	-
	-	Saldo Final de Caixa.....	-
	-	Saldo Final em Bancos C/Corrente.....	-
	-	Outras Despesas (Pgto. de Empréstimos, Etc).....	-
	-		-
TOTAL DAS RECEITAS.....	853.531,28	TOTAL DAS DESPESAS.....	827.009,52
(-) Total das Despesas (se menor).....	827.009,52	(-)Total das Receitas (se menor).....	-
(=) Disponibilidade.....	26.521,76	(=)Omissão de Vendas.....	-

DIFERENÇA TRIBUTÁVEL APURADA... R\$	-
ICMS DEVIDO ALÍQ. = 17,00% R\$	-
MULTA (100%)..... R\$	-
TOTAL DEVIDO..... R\$	-

EXERCÍCIO DE 2015



RECEITAS	VALOR	DESPESAS	VALOR
Venda de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Vendas).....	1.128.778,85	Compras de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Compras).....	1.353.080,21
(-)Duplicatas a Receber no próximo Exercício.....	-	(-)Duplicatas a Pagar no próximo Exercício.....	146.892,31
SUB-TOTAL.....	1.128.778,85	SUB-TOTAL.....	1.206.187,90
Duplicatas Recebidas do Exercício Anterior.....	-	Duplicatas Pagas Referente o Exercício Anterior.....	-
Empréstimos Bancários Comprovados.....	-	Frete e Seguros.....	693,05
Rendimentos de Aplicações Financeiras.....	-	Compras p/ Ativo Fixo e Uso/Consumo (Lançadas no Lv.Reg.Entradas).....	-
Integralização/Aumento de Capital no Exercício.....	-	Outras Compras p/ Ativo Fixo (Não lançadas no Lv.Reg.Entradas).....	-
Receitas de Venda do Ativo Fixo.....	-	Outras Compras p/ Comercialização (Não lançadas no Lv. Reg. Entradas).....	136.266,91
Receitas de Serviços Prestados.....	-	Despesas com Impostos (ICMS, ISS, Federal, etc).....	136.266,91
Outras Receitas Comprovadas.....	-	Despesas com Salários, Férias e Rescisões.....	-
Outros Empréstimos Comprovados.....	-	Encargos Trabalhistas (INSS, FGTS, VI.Transp, etc).....	-
Saldo Inicial de Caixa.....	-	Despesas com Pró-Labore, Refeições e Honorários.....	-
Saldo Inicial em Bancos C/Corrente.....	-	Despesas com Aluguéis e Condomínio.....	-
	-	Despesas com Energia, Telefone, Água e Esgotos.....	-
	-	Saldo Final de Caixa.....	-
	-	Saldo Final em Bancos C/Corrente.....	-
	-	Outras Despesas (Pgto. de Empréstimos, Etc).....	-
	-		-
TOTAL DAS RECEITAS.....	1.128.778,85	TOTAL DAS DESPESAS.....	1.479.414,77
(-) Total das Despesas (se menor).....	-	(-)Total das Receitas (se menor).....	1.128.778,85
(=) Disponibilidade.....	-	(=)Omissão de Vendas.....	350.635,92

DIFERENÇA TRIBUTÁVEL APURADA....	R\$	350.635,92
ICMS DEVIDO ALÍQ. = 17,00%	R\$	59.608,11
MULTA (100%).....	R\$	59.608,11
TOTAL DEVIDO.....	R\$	119.216,21

EXERCÍCIO DE 2016



RECEITAS	VALOR	DESPESAS	VALOR
Venda de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Vendas).....	1.860.954,88	Compras de Mercadorias no Exercício (- Devoluções de Compras).....	2.325.264,68
(-)Duplicatas a Receber no próximo Exercício.....	-	(-)Duplicatas a Pagar no próximo Exercício.....	-
SUB-TOTAL.....	1.860.954,88	SUB-TOTAL.....	2.325.264,68
Duplicatas Recebidas do Exercício Anterior.....	-	Duplicatas Pagas Referente o Exercício Anterior.....	-
Empréstimos Bancários Comprovados.....	-	Fretes e Seguros.....	-
Rendimentos de Aplicações Financeiras.....	-	Compras p/ Ativo Fixo e Uso/Consumo (Lançadas no Lv.Reg.Entradas).....	-
Integralização/Aumento de Capital no Exercício.....	-	Outras Compras p/ Ativo Fixo (Não lançadas no Lv.Reg.Entradas).....	-
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).....	263.223,06
Outras Receitas Comprovadas.....	-	Despesas com Salários, Férias e Rescisões.....	-
Outros Empréstimos Comprovados.....	-	Encargos Trabalhistas (INSS, FGTS, VI.Transp, etc).....	-
Saldo Inicial de Caixa.....	216.963,58	Despesas com Pró-Labore, Retiradas e Honorários.....	-
Saldo Inicial em Bancos C/Corrente.....	-	Despesas com Aluguéis e Condomínio.....	-
	-	Despesas com Energia, Telefone, Água e Esgotos.....	-
	-	Saldo Final de Caixa.....	-
	-	Saldo Final em Bancos C/Corrente.....	-
	-	Outras Despesas (Pgtb. de Empréstimos, Etc).....	-
	-		-
TOTAL DAS RECEITAS.....	2.077.918,46	TOTAL DAS DESPESAS.....	2.588.487,74
(-) Total das Despesas (se menor).....	-	(-)Total das Receitas (se menor).....	2.077.918,46
(=) Disponibilidade.....	-	(=)Omissão de Vendas.....	510.569,28

DIFERENÇA TRIBUTÁVEL APURADA.... R\$	510.569,28
ICMS DEVIDO ALÍQ. = 17,00% R\$	86.796,78
MULTA (100%)..... R\$	86.796,78
TOTAL DEVIDO..... R\$	173.593,56

Por último, ressaltar que, na elaboração do levantamento financeiro de 2016, a fiscalização calculou o ICMS devido com base na mesma alíquota que utilizara nos exercícios anteriores, a saber: 17% (dezesete por cento).

Ocorre que, com a entrada em vigor da Lei nº 10.507/15, foi dada nova redação ao artigo 11, I, da Lei nº 6.379/96. Senão vejamos:

Art. 11. As alíquotas do imposto são as seguintes:

I - 17% (dezesete por cento), nas operações e prestações internas e na importação de bens e mercadorias do exterior;

Nova redação dada ao inciso I do “caput” do art. 11 pela alínea “a” do inciso I do art. 11 da Lei nº 10.507/15 – DOE DE 19.09.15. OBS: efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

I - 18% (dezoito por cento), nas operações e prestações internas e na importação de bens e mercadorias do exterior;



Apesar do equívoco quanto à alíquota, os órgãos administrativos de julgamento, também neste caso, não podem realizar o ajuste, pois a eles é defeso majorar o crédito tributário.

O crédito tributário efetivamente devido pelo sujeito passivo apresenta-se, portanto, conforme abaixo demonstrado:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
0021 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/2013 a 31/12/2013	33.738,14	33.738,14	33.738,14	33.738,14	0,00	0,00	0,00
	01/01/2015 a 31/12/2015	98.692,58	98.692,58	39.084,47	39.084,47	59.608,11	59.608,11	119.216,22
	01/01/2016 a 31/12/2016	146.014,39	146.014,39	59.217,61	59.217,61	86.796,78	86.796,78	173.593,56
TOTAIS (R\$)		278.445,11	278.445,11	132.040,22	132.040,22	146.404,89	146.404,89	292.809,78

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo provimento parcial de ambos, para alterar a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001137/2019-37, lavrado em 29 de abril de 2019 em desfavor da empresa COMERCIAL DE SEGURANÇA FRAZÃO LTDA., condenando-a ao pagamento do crédito tributário no valor total de R\$ 292.809,78 (duzentos e noventa e dois mil, oitocentos e nove reais e setenta e oito centavos), sendo R\$ 146.404,89 (cento e quarenta e seis mil, quatrocentos e quatro reais e oitenta e nove centavos) de ICMS por infringência aos artigos 158, I e 160, I c/ fulcro no artigo 646 do RICMS/PB e quantia idêntica a título de multa por infração, com arrimo no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevido, o montante de R\$ 264.080,44 (duzentos e sessenta e quatro mil, oitenta reais e quarenta e quatro centavos), sendo R\$ 132.040,22 (cento e



trinta e dois mil, quarenta reais e vinte e dois centavos) de ICMS e igual valor de multa por infração.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 25 de janeiro de 2023.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator