



PROCESSO Nº 0527772019-7

ACÓRDÃO Nº 178/2023

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: MAIA & SANTOS COMÉRCIO LTDA - EPP

2ª Recorrente: MAIA & SANTOS COMÉRCIO LTDA - EPP

Advogado: Sr.º JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO, inscrito na OAB/PB sob o nº 25.646 E OUTROS

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: FÁBIO LIRA SANTOS

Relator: CONS.º SUPLENTE LEONARDO DO EGITO PESSOA.

ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA NÃO CARACTERIZADA. OMISSÃO DE VENDAS. CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO - DENÚNCIA CONFIGURADA - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSOS DE OFÍCIO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

*- Desembolsos em valores superiores às receitas auferidas no período, identificados por meio do Levantamento Financeiro, caracterizam, 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. No caso, a desconsideração de forma equivocada da contabilidade regular apresentada pela empresa, gerou iliquidez e incerteza na determinação do quantum debeat, uma vez que os valores registrados nos demonstrativos financeiros não foram extraídos da contabilidade, nem tão pouco, guardam sintonia com os valores registrados na contabilidade.*

*- Configura-se omissão de vendas, o contribuinte declarar ao Fisco vendas em valores inferiores àqueles informados pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito, de acordo com a legislação de regência.*

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 dos recursos de ofício, por regular e, voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovemento do primeiro e provimento parcial do segundo, para alterar a sentença monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000939/2019-20, lavrado em 15 de abril de 2019, contra a empresa MAIA & SANTOS COMÉRCIO LTDA - EPP, inscrição estadual nº 16.251.320-8, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor total de **R\$ 30.107,12 (trinta mil, cento e sete reais e doze centavos)**, sendo R\$ 15.053,56 (quinze mil, cinqüenta e três reais e cinqüenta e seis centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I, 160, I, c/c art. 646, V, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 15.053,56 (quinze mil, cinqüenta e três reais e cinqüenta e seis centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, alínea “a”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o total de R\$ 122.521,26 (cento e vinte e dois mil, quinhentos e vinte e um reais e vinte e seis centavos), sendo R\$ 61.260,63 (sessenta e um mil, duzentos e sessenta reais e sessenta e três centavos) de ICMS e R\$ 61.260,63 (sessenta e um mil, duzentos e sessenta reais e sessenta e três centavos) a título de multa por infração, pelos motivos anteriormente expostos.

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

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 27 de abril de 2023.

LEONARDO DO EGITO PESSOA  
Conselheiro Suplente

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, JOSÉ VALDEMIR DA SILVA E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA  
Assessor



PROCESSO Nº 0527772019-7

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: MAIA & SANTOS COMÉRCIO LTDA - EPP

2ª Recorrente: MAIA & SANTOS COMÉRCIO LTDA - EPP

Advogado: Sr.º JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO, inscrito na OAB/PB sob o nº 25.646 E OUTROS

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: FÁBIO LIRA SANTOS

Relator: CONS.º SUPLENTE LEONARDO DO EGITO PESSOA.

ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA NÃO CARACTERIZADA. OMISSÃO DE VENDAS. CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO - DENÚNCIA CONFIGURADA - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSOS DE OFÍCIO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

*- Desembolsos em valores superiores às receitas auferidas no período, identificados por meio do Levantamento Financeiro, caracterizam, 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. No caso, a desconsideração de forma equivocada da contabilidade regular apresentada pela empresa, gerou iliquidez e incerteza na determinação do quantum debeat, uma vez que os valores registrados nos demonstrativos financeiros não foram extraídos da contabilidade, nem tão pouco, guardam sintonia com os valores registrados na contabilidade.*

*- Configura-se omissão de vendas, o contribuinte declarar ao Fisco vendas em valores inferiores àqueles informados pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito, de acordo com a legislação de regência.*

## RELATÓRIO



Em análise nesta Corte, os recursos voluntário e de ofício interpostos contra decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.0000939/2019-20, lavrado em 15 de abril de 2019 em desfavor do contribuinte MAIA & SANTOS COMÉRCIO LTDA - EPP, inscrição estadual nº 16.251.320-8.

Na referida peça acusatória, constam as seguintes acusações, *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, detectada por meio de Levantamento Financeiro.

0563 - OMISSÃO DE VENDAS—OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, em virtude de ter declarado suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito.

Em decorrência destes fatos, o representante fazendário lançou um crédito tributário na quantia total de **R\$ 152.628,38 (cento e cinquenta e dois mil, seiscentos e vinte e oito reais e trinta e oito centavos)**, sendo R\$ 76.314,19 (setenta e seis mil, trezentos e quatorze reais e dezenove centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I, 160, I, c/c art. 646, todos do RICMS/PB e R\$ 76.314,19 (setenta e seis mil, trezentos e quatorze reais e dezenove centavos) a título de multas por infração, embasada no artigo 82, V, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios às folhas 06 a 32 dos autos.

Cientificada por Aviso de Recebimento – AR da lavratura do libelo acusatório, em 29 e 30/4/2019 (fls. 36 e 37), a autuada veio aos autos apresentar peça reclamatória, protocolada em 30/5/2019, posta às fls. 38, por meio da qual impugna o auto de infração, com base nas alegações de que:

Inicia fazendo um breve relato dos fatos e indica a tempestividade da impugnação.

Omissão de vendas:

a) Foi lançado o ICMS a recolher no valor de R\$ 15.053,56, aplicando-se multa de 100%.

b) O Fiscal equivocou-se em relação ao valor das saídas do mês de outubro de 2015, lançando R\$ 7.615,63, quando deveria ter sido lançado R\$ 8.264,63, valor informado na EFD, e, corrigindo tal valor, tem-se que o ICMS correto será de R\$ 620,39.



c) No ano de 2015, era submetida a tributação normal nos impostos estaduais, e o cálculo do ICMS no referido ano calendário deveria seguir o regramento do art. 60, RICMS/PB.

d) Que o valor do ICMS a recolher deveria ser o resultado do confronto do valor do débito e o crédito do imposto, tendo tais valores sido lançados na EFD, conforme ficha financeira do ano de 2015, e que equivocadamente a autoridade fiscal não excluiu os valores dos créditos apurados.

e) Apresenta tabela fls. 43 demonstrando os valores do ICMS a recolher nos meses de agosto a outubro de 2015, sendo R\$ 2.820,81, R\$ 2.603,05, R\$ 16,88.

#### Da Multa Aplicada

a) Que a conduta infracional imputada no AI não corresponde a conduta descrita no preceito legal, pois o AI fala em vendas em valores a menor do que os declarados pelas administradoras de cartão, enquanto a descrição legal fala em falta de emissão de nota fiscal de saída.

b) Que a autoridade fiscal não comprovou a ausência de emissão de nota fiscal ou cupom fiscal, então a conduta infracional não subsume a norma, devendo ter tido comprovação direta por parte da autuada na falta de emissão cupom e ou nota fiscal.

c) O correto enquadramento deveria ser art.82, II, “b”, com multa de 50%.

d) Por essas razões pede-se o cancelamento integral da multa ou sua redução para 50 %.

#### Levantamento Financeiro

a) Que a autoridade fazendária procedeu a apuração do valor nos anos 2015 e 2016 com base no Levantamento Financeiro, fazendo referência às orientações da Gerência Operacional de Fiscalização de Estabelecimento, sem descrever o teor da orientação ou indicar o ato normativo que veiculava tais orientações.

b) Resta analisar o preceito regulamentar que fundamenta a autuação – art. 643, RICMS/PB, elenca uma série de procedimentos que necessitam ser cumpridos quando da fiscalização, procedimentos esses descumpridos pelo fiscal, que deveria ter sua atividade de lançamento do crédito tributário vinculada, conforme art. 3º e 142 do CTN.



- c) A realização dos levantamentos financeiros deverá obedecer a seguinte ordem de prioridade: primeiro lugar deve ser realizado com base na escrituração contábil regular, ou com base no Livro Diário; segundo – se inexistente escrituração contábil regular, com base no Livro Caixa; terceiro – somente se inexistente Livro Caixa, com base nos desembolsos comprovados documentalmente ou por meio de arbitramento.
- d) O último tipo de levantamento financeiro somente pode ser executado frente a comprovação documental da ausência da escrituração contábil ou livro caixa.
- e) Arbitramento dos desembolsos só poderia ser feito respeitados os requisitos determinados nos incisos I a IV do art. 24, RICMS/PB.
- f) Alega que os levantamentos financeiros não se prestam como meio de apurar o ICMS, por ter sido feito arbitrando-se os valores dos desembolsos, com base no 643, §5º, em contradição ao que determina os §§ 1º, 3º e 4º, I do 643, sem a comprovação de que a empresa não possuía escrituração contábil regular ou livro caixa, afirmando ainda que se tivesse sido intimada certamente teria apresentado sua escrituração regular, isto é, o Livro Diário.
- g) Alega que para produzir prova apresenta os livros diários, anos 2015 e 2016, e que no ano de 2015, apresentou a ECF perante a RFB, conforme recibo apresentado.

#### Da Centralização dos Pagamentos e Recebimentos e da Escrituração Contábil da Matriz

- a) Afirma que a regra é a centralização da contabilidade na matriz, e, excepcionalmente permite descentralização por filial, inclusive para as empresas optantes pelo SN, conforme dispõe o art. 21, da Lei 123/2006 e art. 40, §1º da Resolução do CGSN nº 194/2018.
- b) A contabilidade, os pagamentos e recebimentos da autuada foram centralizados na matriz de CNPJ 19.989.828/0001-42, confirmado pela análise dos registros contábeis consignados nos livros Diários, conta caixa, livro Razão das contas corrente nos anos 2015 e 2016, anexados a defesa.
- c) A realização do levantamento financeiro isolado da filial indica um equívoco da autoridade fiscal, e por esse motivo a autuação deve ser cancelada com a improcedência do lançamento.

Da Improcedência dos Lançamentos Relativos a:



- 2015

- a) A autoridade fiscal não incluiu a diferença das receitas provenientes das vendas com cartão de crédito e débito no valor de R\$ 88.550,37 no levantamento financeiro e a não inclusão, e cobrança separada, ocasiona lançamento em duplicidade bis in idem, vedada no ordenamento jurídico.
- b) As despesas arbitradas deverão ser excluídas dos desembolsos, pois inexistente comprovação probatória e não foi atendido os critérios de arbitramento estabelecidos no art. 24 do RICMS/PB.
- c) Realizadas as considerações e retificações inexistente diferença tributável, conforme demonstrativo fls. 52.

- 2016

- a) A autoridade fiscal novamente desrespeitou os requisitos e critérios do arbitramento do art. 24 do RICMS/PB, repetindo os mesmos valores das despesas.
- b) A diferença entre os valores das compras e das vendas não justifica o levantamento financeiro, pois a diferença corresponde as vendas de mercadorias realizadas pela matriz (valor das vendas superior a quase 10 vezes suas compras), e cujas mercadorias foram compradas/adquiridas pela matriz, e por se tratar de simples nacional a apuração dos tributos é unificada.
- c) A alegação pode ser comprovada pelo cotejo entre os valores dos CFOP's das compras para comercialização e das vendas realizadas pela matriz e filial, valores discriminados nos Demonstrativos "Resumo por CFOP", extraídos da EFD entregue, planilha fls. 54.
- d) Confirma tais alegações a análise dos valores de transferência interna e saídas de mercadorias obtidos no controle interno dos estoques de ambos estabelecimentos, dados a disposição da autoridade da SER.
- e) Informa que nos meses de setembro a outubro de 2017 foi submetida a malha fiscal, tendo a autoridade fiscal concluído que não havia irregularidade quando as entradas e saídas, conforme documento enviado pelo próprio órgão de fiscalização.
- d) Fica comprovada que a diferença de valor tributável lançada na autuação decorreu de transferência de mercadorias entre filial para a matriz, e esta quem vendeu e recolheu o ICMS devido no âmbito do SN.



e) Pede que o julgamento seja convertido em diligência para provar que as vendas realizadas pela matriz eram de mercadorias compradas pela filial.

Da Multa:

a) Se não determinado o cancelamento integral do auto de infração - ICMS e multa, entende a impugnante que a multa deve ser cancelada por erro no enquadramento pois inexistente prova de fato fraudulento, dissimulado, conforme dispõe o art. 2, V, "f" nos autos indicado.

b) A autoridade fiscal atribui como fraudulento a utilização de receita de origem não comprovada, não tendo o fiscal comprovado essa omissão de receita tributável, mas apenas presumido, e a presunção não pode ser usada como meio de prova de fraude ou fato fraudulento.

c) Essa presunção somente poderia ter sido usada para incidência do ICMS, mas não para a multa, conforme entendimento do STJ, sendo descabida a multa de 100%.

d) O único fato supostamente comprovado foi a falta de declaração de vendas/saídas na EFD, mediante incabível financeiro, sendo esse o único fato caberia a multa de 50%, prevista no art. 667, II, "b" e "e" do RICMS/PB.

e) Pelo erro de enquadramento de a multa ser cancelada.

*In fine*, requer o provimento integral da impugnação, determinando o cancelamento da totalidade do ICMS lançado e da multa, por ausência dos fatos alegados e falta de subsunção do fato infracional.

Segue em apenso o Processo nº 0527782019-1, referente à Representação Fiscal Para Fins Penais.

Sem informação de existência de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos (fl. 528) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, sendo os autos distribuídos a julgadora fiscal Graziela Carneiro Monteiro, que julgou o auto de infração parcialmente procedente, nos termos da seguinte ementa, *litteris*:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO. INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE. OMISSÃO DE VENDAS. CARTÃO DE CRÉDITOS/DÉBITOS. INFRAÇÃO PROCEDENTE



Levantamento Financeiro

- 2015 - Identificada a concorrência entre as infrações de falta de recolhimento do ICMS decorrente de omissões de saídas de mercadorias tributáveis, pelo excesso de desembolsos em relação aos ingressos e pela diferença tributável detectada pelo confronto dos valores das vendas declaradas pelo contribuinte e aqueles informados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, relativas ao mesmo período por remeterem à presunção do artigo 646, do RICMS/PB. Neste norte, manter-se-á à ilação de maior monta, no caso dos autos, Omissão de Vendas – Operação Cartão de Crédito e Débito, sendo improcedente a Omissão de Saídas pelo Levantamento Financeiro - Exercício de 2015.

- 2016 - A existência de déficit financeiro, caracterizado pelo excesso de desembolsos em relação aos ingressos num determinado período, induz à conclusão de ocorrência de operações ou prestações não acobertadas de documentação fiscal e sem o pagamento do imposto devido. Apresentação de argumentos válidos fizeram sucumbir parcela da acusação.

Omissão De Vendas - Cartão De Créditos/Débitos.

Declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores aos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e débito autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do ICMS, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB, ressalvado ao sujeito passivo a prova da improcedência da acusação.

Multa por Infração

A Fiscalização efetuou seus trabalhos amparados nos limites previstos na legislação própria, Lei nº 6.379/96.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Após os ajustes o crédito tributário restou constituído no montante de R\$ 110.195,40, sendo R\$ 55.097,70 de ICMS e R\$ 55.097,70 de multas por infração.

Em atendimento ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, a julgadora da instância *a quo* recorreu de ofício da sua decisão.

Cientificada da decisão singular via DTe em 06/05/2021 (fls. 548), a empresa autuada, por intermédio de advogados legalmente constituídos, ingressou com Recurso Voluntário tempestivo, fls. 551 a 579, protocolado em 02/06/2021, fl.419, em que aborda, em síntese, os seguintes pontos em sua defesa:

**- No Mérito**



1 - com relação à primeira infração (levantamento financeiro), requer a manutenção da decisão de primeira instância com relação ao exercício de 2015, onde a mesma foi julgada improcedente em razão da existência de concorrência de infrações com acusação de omissão de vendas – operação cartão de crédito e débito;

2 – ainda com relação à primeira infração, sendo que agora com relação ao exercício de 2016, informa que a fiscalização não procedeu ao exame da escrituração contábil regular da empresa, sendo o levantamento financeiro realizado com base nos recebimentos das vendas e nos pagamentos da compras constantes de suas declarações (EFD), e ainda computou no cálculo, supostamente por arbitramento, os pagamentos das despesas com água, luz e telefone, sociais e trabalhistas e ordenados e salários. Aduz ainda que o arbitramento das despesas não observou os preceitos legais determinados nos incisos I a IV do art. 24 do RICMS/PB;

3 - requer ainda o cancelamento da multa aplicada no tocante a primeira acusação por nítido erro de enquadramento legal e falta de comprovação do fato fraudulento imputado à autuada;

4 - no tocante a segunda acusação (operação cartão de crédito e débito), inicia defendendo que houve erro no valor das saídas declaradas do mês de outubro/2015, onde o valor correto seria R\$ 8.264,63 e não R\$ 7.615,63 como considerado pela fiscalização. Continuando sua defesa, alega que no ano de 2015, era submetida a tributação normal nos impostos estaduais, e o cálculo do ICMS no referido ano calendário deveria seguir o regramento do art. 60 do RICMS/PB, ou seja, que o valor do Icms a recolher seria o resultado obtido do confronto entre o valor total do débito e o valor total do crédito do imposto no mês de competência, em observância ao princípio da não cumulatividade do Icms;

5 - por fim, no tocante a multa aplicada referente à segunda acusação, reitera o argumento de que a infração imputada à autuada foi a declaração a menor dos valores de vendas tributáveis e não a falta de emissão de nota fiscal de saída, sendo assim, pleiteia-se o cancelamento integral da multa de ofício qualificada aplicada, ou a sua redução para o percentual de 50% (cinquenta por cento).

Considerando os argumentos apresentados, a recorrente requer:

a) o provimento do presente recurso voluntário, para que sejam cancelados os valores remanescentes do Auto de Infração;

b) negado provimento ao recurso de ofício, vez que fundamentado em sólidos e irrefutáveis fundamentos fáticos e jurídicos.



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

Com pedido de sustentação oral, requerido na própria peça recursal (fl. 578), foi emitida solicitação de parecer (fls. 585/586), com expedição do mesmo pelo assessor jurídico da Casa.

Eis o relatório.

## VOTO

A matéria em apreciação versa sobre as denúncias de *i)* “omissão de saídas – Levantamento Financeiro – 2015 e 2016” e *ii)* “omissão de vendas – Operação Cartão de Crédito e Débito – junho a outubro de 2015”, formalizada contra a empresa MAIA & SANTOS COMÉRCIO LTDA - EPP, já previamente qualificada nos autos.

Reconhecemos, preambularmente, como tempestivo, o recurso interposto pelo contribuinte, já que apresentado dentro do prazo legal estabelecido pelo art. 77 da Lei nº 10.094/2013.

Antes de qualquer análise do mérito da querela posta, determinante se apresenta a verificação dos aspectos de natureza formal do auto infracional.

Comungando com a instância prima, reitero que a lavratura do Auto de Infração atende aos requisitos formais, essenciais à sua validade, visto que são trazidos de forma particularizada todos os dispositivos legais aplicáveis às matérias objeto dessa lide, e ainda, foi ofertada ao contribuinte oportunidade para o exercício da ampla defesa e do contraditório, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, seja por vício material, seja por vício formal.

Sem preliminares a serem analisadas, passemos ao mérito, onde faremos de forma individualizada por acusação

## **2.- Do Mérito**

Acusação 01: Levantamento Financeiro (Exercícios de 2015 e 2016)



Antes de partirmos para análise das alegações trazidas pela recorrente, importante destacarmos o acerto da decisão monocrática que afastou o exercício de 2015 da presente acusação, face à concorrência desta infração, com a infração de omissão de vendas - operação cartão de crédito e débitos, devendo prevalecer esta de maior monta, conforme fundamentos da decisão primeva.

Em razão do acerto da decisão monocrática de excluir o exercício de 2015 da presente acusação, conforme acima explicado, destaco que o enfrentamento estará restrito a análise do exercício de 2016.

Partindo para análise da presente acusação, verifica-se que a mesma foi alcançada pela técnica fiscal denominada de Levantamento Financeiro em um procedimento de aferição que analisa se há equilíbrio entre os somatórios das despesas incorridas com as receitas auferidas em um determinado exercício, repercutindo em omissão de vendas sempre que as despesas superarem as receitas. Nesta hipótese, a legislação vigente autoriza a Fiscalização a se valer da presunção *juris tantum* de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, arrimado no 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; (g.n.)

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. (grifos nosso)



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, propôs, como medida punitiva, a aplicação da multa insculpida no artigo 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, *in 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;

O levantamento fiscal, no presente caso concreto, concluiu que a totalidade dos recursos disponíveis pelo contribuinte, no exercício de 2016, não foram suficientes a fazer frente às despesas e pagamentos que declarou ter realizado no mesmo período. Configurou-se a ocorrência de situação operacional deficitária do ponto de vista econômico/financeiro na empresa, nos exercícios citados, situação que, em se configurando, cede lugar a exigência do imposto sobre a diferença entre o montante aplicado e o disponível, diante da sua significação: saídas tributáveis não faturadas.

No entanto, consoante previsão ínsita no parágrafo único do art. 646, tal conclusão firma-se em presunção relativa, posto que devolve ao acusado o ônus de demonstrar a veracidade de suas alegações.

Inconformada com a autuação, a recorrente em seu recurso alega que:

- a fiscalização não procedeu ao exame da escrituração contábil regular da empresa, sendo o levantamento financeiro realizado com base nos recebimentos das vendas e nos pagamentos das compras constantes de suas declarações (EFD), e ainda computou no cálculo, supostamente por arbitramento, os pagamentos das despesas com água, luz e telefone, sociais e trabalhistas e ordenados e salários. Aduz ainda que o



arbitramento das despesas não observou os preceitos legais determinados nos incisos I a IV do art. 24 do RICMS/PB;

- requer ainda o cancelamento da multa aplicada no tocante a primeira acusação por nítido erro de enquadramento legal e falta de comprovação do fato fraudulento imputado à autuada.

Analisando em sua plenitude o recurso apresentado, necessário se faz esclarecermos que o fato de a Autuada possuir contabilidade regular, isso não impede o auditor fiscal de lançar mão da técnica de auditoria denominada Levantamento Financeiro, cujo mecanismo de aferição proporciona ao auditor fiscal analisar se há equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos com as receitas auferidas. Caso se constate que os desembolsos foram superiores às disponibilidades auferidas, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção “juris tantum”, arrimada no parágrafo único do artigo 646 do RICMS/PB, que prevê a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

De outra banda, com relação ao argumento de que possui escrita contábil regular, que a mesma esteve durante todo o período da fiscalização a disposição do fiscal autuante e que o Levantamento Financeiro encontra-se com vício, entre eles o arbitramento das despesas registradas, a não consideração dos saldos inicial e final de caixa e bancos e das duplicatas a pagar, tem-se que compulsando o caderno processual, assiste razão a Recorrente no tocante as referidas alegações.

Assim sendo, constatada que a Autuada dispõe de contabilidade regular, que a mesma encontra-se revestida das formalidades legais necessárias e não tendo sido a mesma desconsiderada por encontrar-se alicerçada em documentos inábeis e inidôneos, a fiscalização tem por dever adotá-la como suporte documental para lançamento e adoção da técnica de auditoria denominada Levantamento Financeiro. Porém, analisando o caderno processual, precisamente o levantamento financeiro do exercício de 2016 realizado (fl. 7), observa-se que não foram considerados os saldos de caixa e bancos, fornecedores a pagar no exercício subsequente, além do arbitramento realizado no tocante as despesas com aluguéis/condomínios, água/luz/telefone e com salários, que diga-se de passagem, são os mesmos valores adotados no Levantamento Financeiro do exercício de 2015. Em razão destas incongruências, não resta outra opção, senão, concluirmos pela iliquidez e incerteza do crédito tributário inicialmente apurado, levando a improcedência do feito acusatório.

Em casos semelhantes, já se posicionou o Egrégio Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, como nos Acórdãos nº 486/2019 e nº 052/2021, os quais transcrevemos as ementas:

**Acórdão nº 486/2019**

OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. AUTODE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.



Confirmada iliquidez do crédito tributário oriundo da delação que tem suporte no Levantamento Financeiro, tendo em vista a descon sideração da contabilidade regular apresentada pela autuada.

A análise realizada pelo julgador monocrático restou comprovado nesta instância que, diante da incerteza na determinação do *quantum* arbitrado, imperioso declarar a improcedência do auto.

Relatora: CONS<sup>a</sup>. MÔNICA OLIVEIRA COELHO LEMOS

**Acórdão nº 052/2021**

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS – LUCRO PRESUMIDO. SIMPLES NACIONAL. TÉCNICA INAPLICÁVEL. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REFORMADA, DE OFÍCIO, A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- A técnica da Conta Mercadorias – Lucro Presumido não é aplicável para contribuinte do Simples Nacional, uma vez que o arbitramento de lucro bruto se evidencia incompatível e em total dissonância com o que estabelece a Lei Complementar nº 123/06. O contribuinte enquadrado como Simples Nacional possui características e regramento próprios, o que o coloca em situação especial, não permitindo a utilização de margem de lucro presumido para fins de surgimento da presunção *juris tantum* de omissão de receitas.

- 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”, os dados apresentados pela escrituração contábil regular, não analisada pela fiscalização, mostraram incoerências e falta de elementos no Levantamento inicialmente apurado, levando a incerteza e iliquidez do crédito tributário, o que levou a sua improcedência.

Relator: Cons. PETRÔNIO RODRIGUES LIMA.

Por tudo o exposto, restou demonstrado que no demonstrativo financeiro do exercício de 2016 elaborado pelo fiscal autuante, os valores considerados pela fiscalização não espelham os registros contábeis do contribuinte, **gerando iliquidez e incerteza** na determinação do *quantum debeatur*, acarretando assim, a total improcedência do lançamento de ofício.

Em face desses fundamentos, reformo a decisão proferida pela instância singular no tocante a presente acusação, **julgando-a improcedente**.

**Acusação 02: Omissão de Vendas – Operação Cartão de Crédito e Débito (Exercício 2016)**

No caso vertente, versam os autos sobre a acusação de omissão de vendas por ter declarado o valor de suas vendas tributáveis em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e débito, autoriza a presunção de falta de recolhimento do imposto, nos termos dos artigos 158, I, e 160, I, c/c o art. 646, V, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, *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;

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.** (grifos nosso)

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.

Pois bem. Como dito acima, a presente acusação diz respeito a omissão de vendas identificada nos meses de junho a outubro de 2015, por meio da operação cartão de crédito/débito.

É cediço que na execução das auditorias decorrentes deste tipo de procedimento fiscal, o Fisco compara as vendas declaradas ao Fisco Estadual pelos contribuintes, com as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, identificando divergências que indicam, presumivelmente, que houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis, ressalvando ao contribuinte provar a improcedência da presunção. Entendimento emergente do artigo 646 do RICMS/PB, supramencionado.



No caso em tela, verifica-se que, por se tratar de uma presunção *juris tantum*, o ônus probante, repita-se, se inverte para a empresa, que através de provas materiais, das quais é detentora, poderá ilidir a presunção do fato ocorrido.

Observando o arcabouço probatório colacionado pela autoridade fazendária, é possível observar que a infração relativa à *Omissão de Vendas – Operação Cartão de Crédito e/ou Débito* está subsidiada pelo demonstrativo anexo à fl. 10, em que constam os valores apurados pelo procedimento de auditoria e lançados no libelo basilar.

Sobre a tese apresentada pela defesa, a qual foi reapresentada agora em sede de recurso voluntário, assim se pronunciou a diligente julgadora singular:

“Destarte as ponderações acima, identifico a impossibilidade em acatá-las, pois o confronto de débitos e créditos para apurar o ICMS devido mês a mês, realizar-se-á frente as operações comerciais devidamente declaradas pelos contribuintes.

No caso em epígrafe, estamos ante a omissões de vendas, detectadas pelo confronto das informações prestadas corriqueiramente pela Autuada e àquelas prestadas pelas operadoras de cartões de crédito/débito. E, em sendo omissões de vendas, não há o que se falar em apuração do ICMS pelo disposto no art. 60, RICMS/PB, regramento aplicável as operações devidamente declaradas, mas sim em descumprimento de uma obrigação principal – não declarar suas vendas, fato que configura infração à legislação de regência, conforme dispositivos legais identificados na peça acusatória.

Assim, não há ajustes a serem realizados, confronto de débitos e créditos, apuração de imposto a recolher, posto a conduta omissiva de não se declarar as vendas realizadas em cartões de crédito/débito em sua totalidade remeter à infração a legislação, com aplicação da alíquota do ICMS e da multa vigentes à época, 17% e 100%, respectivamente.

- Alega ainda que o Fiscal teria se equivocado em relação ao valor das saídas do mês de outubro de 2015, lançando R\$ 7.615,63, quando deveria ter sido lançado R\$ 8.264,63, valor informado na EFD, e, corrigindo tal valor, tem-se que o ICMS correto será de R\$ 620,39.

Com o objetivo de garantir certeza e liquidez ao crédito tributário, buscando a verdade material que deve nortear o processo administrativo fiscal, consultamos as informações constantes no Sistema ATF, Módulo Atendimento, Dossiê, tela a seguir, momento em que se identificou que a Fiscalização não cometera falhas quando do procedimento de auditoria. Os valores levados ao libelo acusatório foram extraídos do Relatório de Vendas Varejo, fls.10 - instrumento probante suficiente e para embasar a acusação, Sistema ATF, extraídos das declarações realizadas pela própria Reclamante.

Assim, ante a lisura do procedimento fiscalizatório e inexistência de comprovação documental e/ou provas aptas capazes de comprovar a regularidade das operações realizadas por meio de cartões de crédito e débito, é forçoso o reconhecimento do acerto da Fiscalização ao lançar os créditos tributários em decorrência da diferença entre os valores declarados pela



Autuada e àqueles declarados pelas operadoras de cartões de débito e créditos.”

De pronto, acompanho a decisão proferida pela instância prima no tocante a presente acusação, que apresentou seus fundamentos de maneira irretocável, porém, peço licença para consignar algumas observações sobre o tema.

Com relação ao argumento de que não foi observado o princípio da não-cumulatividade, tendo em vista a falta de confronto entre crédito e débito, melhor sorte não lhe assiste.

O direito ao crédito fiscal encontra-se assegurado pelo princípio constitucional da não-cumulatividade, porém seu exercício pressupõe o atendimento aos comandos normativos que regem o ICMS, no caso a LC nº 87/96, a Lei Estadual nº 6.379/96 e o Regulamento do Icms do Estado da Paraíba.

Neste diapasão, o princípio da não-cumulatividade do imposto não obsta previsão de condições legais para que esse abatimento ocorra.

Tendo em vista que a Recorrente omitiu suas vendas de mercadorias, fato este corroborado pela não emissão dos documentos fiscais de venda e conseqüentemente, a falta de lançamento em seus livros fiscais dos documentos relativos às vendas de mercadorias em seu estabelecimento, afigura-se descumprida as condições exigidas pela Lei Complementar nº 87/96 quanto à escrituração.

Portanto, tal pretensão torna-se incabível, pois a Autuada é contribuinte do ICMS, enquadrada no regime de apuração normal, portanto, nos termos do art. 60 do RICMS/PB é atribuição do contribuinte a tarefa de apurar no último dia de cada mês, através da escrituração dos Livros de Entrada, Saída e Apuração do ICMS, o imposto devido pelo mesmo.

Assim, diante da constatação de diferença no confronto realizado entre as informações das administradoras de cartões de crédito com o valor informado e declarado pela empresa, faz-se materializar a ocorrência de omissão de saídas tributáveis derivadas de vendas realizadas através de cartão de crédito sem a competente emissão documental para efeito de registro do valor da operação para alcançar a tributação.

No tocante à penalidade, foi corretamente aplicado o percentual de 100% (cem por cento), conforme previsto no art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96, posto que, conforme discorremos acima, a autuada deixou de emitir nota fiscal de saída de mercadorias.

Dessa forma, a multa proposta no auto de infração (art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96), harmoniza-se perfeitamente à conduta descrita no libelo acusatório, o que afasta a possibilidade, para o caso em exame, de aplicação de multa diversa como propõe a Autuada.



Portanto, em vista das razões apresentadas, corroboro com a decisão da instância prima, que entendeu, corretamente, pela procedência da presente acusação.

Com estes fundamentos,

**VOTO** pelo recebimento dos recursos de ofício, por regular e, voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo desprovemento do primeiro e provimento parcial do segundo, para alterar a sentença monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000939/2019-20, lavrado em 15 de abril de 2019, contra a empresa MAIA & SANTOS COMÉRCIO LTDA - EPP, inscrição estadual nº 16.251.320-8, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor total de **R\$ 30.107,12 (trinta mil, cento e sete reais e doze centavos)**, sendo R\$ 15.053,56 (quinze mil, cinqüenta e três reais e cinqüenta e seis centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I, 160, I, c/c art. 646, V, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 15.053,56 (quinze mil, cinqüenta e três reais e cinqüenta e seis centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, alínea “a”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo, por indevido, o total de R\$ 122.521,26 (cento e vinte e dois mil, quinhentos e vinte e um reais e vinte e seis centavos), sendo R\$ 61.260,63 (sessenta e um mil, duzentos e sessenta reais e sessenta e três centavos) de ICMS e R\$ 61.260,63 (sessenta e um mil, duzentos e sessenta reais e sessenta e três centavos) a título de multa por infração, pelos motivos anteriormente expostos.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

Primeira Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência, em 27 de abril de 2023.

Leonardo do Egito Pessoa  
Conselheiro Suplente Relator