



PROCESSO Nº 2516912022-2 - e-processo nº 2022.000490414-6

ACÓRDÃO Nº 305/2024

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: SUPERMERCADO KIBARATO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

2ª Recorrente: SUPERMERCADO KIBARATO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

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: ALVARO DE SOUZA PRAZERES

Relator: CONS.º HEITOR COLLETT.

**OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS - CONTA MERCADORIAS - NULIDADE. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. AJUSTES CONFIRMADOS - INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE. REDUÇÃO DE OFÍCIO DA PENALIDADE - RETROATIVIDADE DA PENA MAIS BENEFICA - ART. 106, II, “C” DO CTN. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – ALTERADA DE OFÍCIO QUANTO AOS VALORES DAS MULTAS A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.**

- A descrição incorreta do fato infringente, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais violados, ensejou a nulidade por vício formal do lançamento da acusação nº 0027. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13.

- Constatado que os desembolsos foram superiores às disponibilidades auferidas, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção *juris tantum*, arrimada no artigo 646, parágrafo único, do RICMS/PB, que presume a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. *In casu*, foram necessários ajustes no levantamento original, pelo afastamento das despesas atribuídas sem amparo documental.

- Aplicação retroativa da penalidade mais branda aos casos ainda sem julgamento definitivo - art. 106, II, “c”, do CTN.

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 *desprovemento de ambos*, Contudo, em atenção à retroatividade da penalidade mais branda, altero de ofício, quanto aos valores das multas a decisão monocrática julgando parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00004420/2022-16**, lavrado em 21 de dezembro de 2022, em desfavor da empresa SUPERMERCADO KIBARATO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, inscrição estadual nº 16.336.378-1, já qualificada nos autos, declarando como devido o crédito tributário no **valor total de R\$ R\$ 238.934,00** (duzentos e trinta e oito mil, novecentos e trinta e quatro reais), **sendo R\$ 136.533,72** (cento e trinta e seis mil, quinhentos e trinta e três reais e setenta e dois centavos) de **ICMS**, por infringência aos artigos 158, I e 160, I, c/c o parágrafo único do art. 646, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e **R\$ 102.400,28** (cento e dois mil, quatrocentos reais e vinte e oito centavos) a título de **multa por infração**, com fulcro no artigo 82, V, "f", da Lei n. 6.379/96.

Ao tempo que cancelo o *quantum* de R\$ 96.746,58 sendo R\$ 31.306,57 de ICMS e R\$ 65.440,01 a título de multa por infração.

Ressalvo a possibilidade da realização de um novo procedimento acusatório, em relação à primeira acusação, nº 0027, em função do vício formal mencionado, observando-se os prazos do art. 173, II, do CTN.

Intimações necessárias, a cargo da repartição preparadora, na forma da legislação de regência.

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 12 de junho de 2024.

HEITOR COLLETT  
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente

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

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA  
Assessor



PROCESSO Nº 2516912022-2 - e-processo nº 2022.000490414-6

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

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

1ª Recorrida: SUPERMERCADO KIBARATO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

2ª Recorrente: SUPERMERCADO KIBARATO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

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: ALVARO DE SOUZA PRAZERES

Relator: CONS.º HEITOR COLLETT.

**OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS - CONTA MERCADORIAS - NULIDADE. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. AJUSTES CONFIRMADOS - INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE. REDUÇÃO DE OFÍCIO DA PENALIDADE - RETROATIVIDADE DA PENA MAIS BENEFICA - ART. 106, II, “C” DO CTN. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – ALTERADA DE OFÍCIO QUANTO AOS VALORES DAS MULTAS A DECISÃO RECORRIDA - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.**

- A descrição incorreta do fato infringente, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais violados, ensejou a nulidade por vício formal do lançamento da acusação nº 0027. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13.

- Constatado que os desembolsos foram superiores às disponibilidades auferidas, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção *juris tantum*, arrimada no artigo 646, parágrafo único, do RICMS/PB, que presume a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. *In casu*, foram necessários ajustes no levantamento original, pelo afastamento das despesas atribuídas sem amparo documental.

- Aplicação retroativa da penalidade mais branda aos casos ainda sem julgamento definitivo - art. 106, II, “c”, do CTN.

**RELATÓRIO**



Em análise, nesta egrégia Corte, os Recursos de ofício e voluntário, interpostos contra a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00004420/2022-16** (fl. 2), lavrado em 21 de dezembro de 2022, em desfavor da empresa SUPERMERCADO KIBARATO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, inscrição estadual nº 16.336.378-1, em que constam as seguintes denúncias, *ipsis litteris*:

0027 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas de mercadorias tributáveis, detectada por meio do levantamento Conta Mercadorias.

**Nota Explicativa:** ICMS DEVIDO PELO ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS DECORRENTE DE SAÍDAS ABAIXO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

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.

Em decorrência dos fatos acima, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 643, §4º, II, 160, I, c/fulcro no art. 158, I, 160, I e art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, lançou um crédito tributário na quantia total de **R\$ 335.680,58** (trezentos e trinta e cinco mil, seiscentos e oitenta reais e cinquenta e oito centavos), **sendo R\$ 167.840,29** (cento e sessenta e sete mil, oitocentos e quarenta reais e vinte e nove centavos) **de ICMS e R\$ 167.840,29** (cento e sessenta e sete mil, oitocentos e quarenta reais e vinte e nove centavos) a título de multa por infração, com fulcro no art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios: Termos de Início e Encerramento da Fiscalização, Demonstrativos da Contas Mercadorias (lucro real) Levantamentos Financeiros (fl. 3 a 9).

Cientificado da lavratura do Auto de Infração via DT-e, em 21/12/2022 (fl. 10), nos termos do art. 11, §3º, III, da Lei 10.094/13, o contribuinte apresenta peça reclamatória tempestiva (fl. 11 a 25), em 16/01/2023, com as seguintes alegações:

- que no Levantamento da Conta Mercadorias (01/9/2020 a 31/12/2020) contem erro nos valores das mercadorias tributáveis existentes no estoque de 31/8/2020, na quantia de R\$ 181.652,46, que já estavam com o ICMS incluso, e sobre este valor o fazendário teria incluído o valor de R\$ 39.766,92, correspondente ao percentual de 17,96%, havendo uma dupla tributação sobre o mesmo fato gerador;



- que a mudança de regime de tributação do Simples Nacional para Lucro Real foi pedido espontaneamente a partir de 1º/9/2020, sendo todas as mercadorias inventariadas em 31/8/2020, ainda sob o regime do Simples Nacional;
  - que a Conta Mercadorias apresentaria lucro bruto, e não prejuízo com a exclusão do valor de R\$ 39.766,92;
  - que no Levantamento Financeiro de 2019, o Auditor deixou de computar o capital inicial no valor de R\$ 30.000,00, integralizado em moeda no dia 25/3/2019, no início de suas atividades;
  - que as despesas com, salários, pró-labore, aluguéis, retiradas de honorários, energia, telefone, água e esgoto teriam sido ilegalmente arbitradas, dada a ausência de qualquer documento fiscal, contrariando a jurisprudência do Conselho de Recursos Fiscais;
  - que o contribuinte também comercializa mercadorias sujeitas à substituição tributária, e que pode apresentar despesas superiores às receitas em virtude de o contribuinte não registrar as suas vendas sob este regime;
  - que as saídas que ocorreram sem emissão de documento fiscal se originaram de mercadorias sujeitas à substituição tributária;
  - a Reclamante apresenta uma conta mercadorias apenas com mercadorias com substituição tributária, demonstrando que houve prejuízo bruto com a omissão de suas saídas;
  - no Levantamento Financeiro de 2020 (01/1/2020 a 31/8/2020), as despesas com salários, pró-labore, aluguéis, retiradas de honorários, energia, telefone, água e esgoto também foram arbitradas pela fiscalização sem amparo legal;
  - da mesma forma que no levantamento financeiro de 2019, foi realizado pela Reclamante uma análise da conta mercadorias apenas com operações sujeitas a substituição tributária no exercício de 2020, demonstrando omissões de saídas das respectivas mercadorias, que deveriam ser excluídas do levantamento financeiro;
- ao final, requer a improcedência da infração nº 0027, e os ajustes necessários da infração nº 0021 do Auto de Infração em tela, para que contenha tão somente o valor efetivamente devido pela empresa.

Documentos acostados pela defesa nas fls. 26 a 63.

Sem informações de existência de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos (fl. 67) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Petrônio Rodrigues Lima, que decidiu pela *parcial procedência* da exigência fiscal, com recurso de ofício, conforme ementa que abaixo reproduzo:

**OMISSÃO DE SAÍDAS. LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIAS. LUCRO REAL. ESTORNO DE CRÉDITO. VÍCIO FORMAL EVIDENCIADO. NULIDADE. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. ATRIBUIÇÃO DE DESPESAS SEM AMPARO DOCUMENTAL. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE.**



- A descrição incorreta do fato infringente, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais violados, ensejou a nulidade por vício formal do lançamento da acusação nº 0027. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13.

- Constatado que os desembolsos foram superiores às disponibilidades auferidas, a legislação vigente autoriza a fiscalização a se valer da presunção *juris tantum*, arrimada no artigo 646, parágrafo único, do RICMS/PB, que prevê a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, cabendo ao contribuinte o ônus da prova. *In casu*, foram necessários ajustes no levantamento original, pelo afastamento das despesas atribuídas sem amparo documental.

#### AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

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

Cientificado via DTe em 07/08/2023 (fl. 81), o contribuinte protocolou recurso voluntário tempestivo (fl. 82 a 93), discordando da decisão proferida pela instância prima nos seguintes pontos:

Em relação a primeira acusação, de 0027 “omissão de saídas de mercadorias tributáveis – Conta Mercadorias” (01/09/2020 a 31/12/2020), faz apenas a seguinte alegação:

*“Data máxima vênia, merece reforma integral a decisão proferida pelo julgador monocrático na infração nº 0027, constante do Auto de Infração nº 93300008.09.00004420/2022-16, a fim de que resguardado seja o Direito”.*

Em relação a segunda acusação de 0021 “omissão de saídas de mercadorias tributáveis - levantamento financeiro”:

Requer que seja mantida a decisão de primeira instância, no que se refere a exclusão, nos levantamentos financeiros, das despesas atribuídas pela fiscalização sem amparo legal;

Alega que, o julgador singular não considerou os prejuízos brutos apurados, nos valores de R\$ 276.814,30 em 2019 e R\$ 202.035,01 em 2020, decorrentes de perdas, furtos, deterioração, quebras, produtos vencidos e consumo dentro do estabelecimento, de mercadorias sujeitas ao ICMS Substituição Tributária, com imposto recolhido antecipadamente, cujas saídas ocorreram sem emissão de documentos fiscais;



Afirma que comercializa mercadorias não tributadas, sujeita à substituição tributária ou isentas, e por isso pode apresentar despesas superiores as receitas, em virtude também de não emitir notas fiscais em parte de suas vendas de mercadorias sujeitas ao ICMS substituição tributária.

Afirma ainda que, no Levantamento Financeiro de 2019, a sentença singular desconsiderou como receita, o capital inicial no valor de R\$ 30.000,00, integralizado em moeda no dia 25/03/2019, quando do início de suas atividades;

Requer que o consubstanciado auto de infração, contenha tão somente o quantum efetivamente devido.

Remetidos os autos ao Conselho de Recursos Fiscais, tem-se que foram distribuídos a esta relatoria, conforme critério regimental, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

## VOTO

Versam estes autos a respeito das denúncias de: *i*) 027 omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, detectada por meio do levantamento Conta Mercadorias, nos meses de setembro a dezembro de 2020 e *ii*) 021 omissões de saídas de mercadorias tributáveis, identificada por meio da técnica de auditoria denominada Levantamento Financeiro, aplicada nos períodos de maio de 2019 a agosto de 2020, formalizadas contra a empresa SUPERMERCADO KIBARATO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.

Importa declarar que o Recurso Voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido protocolado dentro do prazo previsto na Lei nº 10.094/13.

Salienta-se ainda, que a partir de setembro de 2020 houve mudança no regime de tributação do contribuinte, do Simples Nacional para Lucro Real, sendo a análise da conta mercadoria realizada pela fiscalização a partir de sua contabilidade, com o estoque de mercadorias levantado em 31/08/2020, detectando repercussão tributária.

Sem preliminar a ser analisada, passo a análise dos recursos interpostos.

RECURSO DE OFÍCIO.



O objeto do recurso de ofício a ser discutido por esta relatoria diz respeito à motivação da decisão da autoridade julgadora singular a qual julgou parcialmente procedente o auto de infração ora em combate, porquanto verificou no tocante a primeira acusação (027 omissões de saídas de mercadorias tributáveis - Conta Mercadorias), um vício formal que culminou na nulidade da acusação, e em relação a acusação 02 (021 de levantamento financeiro), a exclusão de parte dos créditos tributários lançados, em função da alocação de valores de despesas, sem a respectiva documentação probatória válida, as quais trataremos adiante, no recurso voluntário.

No que se refere a primeira acusação (027 - Conta Mercadorias), conforme se depreende da Nota Explicativa do auto de infração e também da planilha demonstrativa constante nos autos, que se reportam a estorno de crédito fiscal no levantamento da conta mercadorias (Lucro Real), com apuração de prejuízo bruto tendo, por consequência, que estornar proporcionalmente os créditos, por força do art. 85, do RICMS/PB.

No entanto, a fiscalização acusou o contribuinte, fundamentando na presunção legal do art. 646 do RICMS/PB, de ter omitido saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto, dispositivos estes a serem aplicados no levantamento de conta mercadorias para empresas submetidas ao lucro presumido, o que não é o caso.

Assim, comungo com o entendimento do julgador singular, que, fundamentado nos arts. 16 e 17 da Lei nº 10.094/13, anulou por vício formal, a primeira acusação (027 - Conta Mercadorias), ante a constatação de discrepância entre a fundamentação legal aplicada e a Nota Explicativa, juntamente com a planilha demonstrativa dos cálculos apresentados pela fiscalização:

**Lei nº 10.094/13**

**Art. 16.** Os lançamentos que contiverem vício de forma devem ser considerados nulos, de ofício, pelos Órgãos Julgadores, observado o disposto no art. 15 desta Lei.

**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:

(...)

**II** – à descrição dos fatos;

**III** – à norma legal infringida;

(...)

Contudo, a nulidade não resolve em definitivo, ficando ressalvado a possibilidade de a Fazenda Estadual, realizar um novo procedimento acusatório, **em relação à primeira acusação, nº 0027**, em função do vício formal identificado, que atenda aos ditames legais, observando-se os prazos do art. 173, II, do CTN.

Quanto a segunda acusação, **de 021 Omissão de Vendas – Levantamento Financeiro**, vejo coerente a correção do montante do crédito tributário devido, como veremos adiante, quando da análise da movimentação fiscal apurada pela fiscalização nos exercícios autuados de 2019 e 2020, onde o julgador singular afastou os valores das



despesas elencadas nos levantamentos financeiros, provenientes de salários, pró-labore, aluguéis, retiradas de honorários, energia, telefone, água e esgoto, do período 2020, as quais não constam nos autos a documentação probante da respectiva realização.

Ademais, necessário se faz destacarmos que todos os pontos combatidos pela defesa foram devidamente enfrentados pelo n. julgador fiscal, com os quais concordamos integralmente.

## RECURSO VOLUNTÁRIO.

Considerando que a instância prima julgou nula a primeira acusação (027) e que a recorrente se limitou ao combate do julgamento da segunda acusação, analisaremos apenas os aspectos da **segunda acusação de (021) Omissão de Vendas – Levantamento Financeiro.**

Nesta, a auditoria fiscal confrontou os somatórios dos desembolsos efetuados e das receitas auferidas pelo contribuinte, concluindo que os desembolsos foram superiores às disponibilidades, e nesses casos, a legislação tributária estadual autoriza o Fisco a se valer da presunção “*juris tantum*”, arrimada no parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB, infracitado, de que teria ocorrido omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Vejamos:

**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.

(...)

§ 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;

(...)

**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.)

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 a seguir:

**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;

Portanto, demonstrada a base legal da técnica de auditoria aplicada, e, conforme a exegese dos dispositivos normativos supracitados, a presunção de omissão de vendas detectada ressalva ao contribuinte as provas da sua improcedência, havendo, portanto, a inversão do ônus da prova, já que o contribuinte é detentor dos livros e documentos inerentes a sua empresa.

Por sua vez, a recorrente, em seu recurso voluntário, alega que no Levantamento Financeiro de 2019, a sentença singular desconsiderou como receita, o capital inicial no valor de R\$ 30.000,00, integralizado em moeda no dia 25/03/2019, quando do início de suas atividades.

Neste ponto, verifica-se que não há nos autos provas documentais da mencionada integralização de capital, a exemplo do contrato social com a integralização do capital, juntamente com extrato da empresa demonstrando a efetiva entrada do numerário mencionado, com os respectivos recibos e a oposição da contabilidade no Livro Caixa, de forma que não há como ser considerada esta alegação, nem tampouco acrescentar tal valor como receita, no Levantamento Financeiro de 2019.

Esse entendimento é recorrente nas Decisões do Conselho de Recursos Fiscais (CRF) da Paraíba e de forte aceitação na jurisprudência dos tribunais, a exemplo do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, como se observa da decisão abaixo transcrita:

“O empréstimo feito pelo Sócio à empresa de que faz parte, para suprimento de caixa, deve ficar cabalmente demonstrado, comprovando-se a origem do numerário e sua entrega efetiva, sob pena de se entender ser fictício para ocultar estouro de caixa (TRF 5ª Região – Acórdão nº 209624-SE – 4ª Turma – Rel. Desembargado Federal (Convocado) Paulo Machado Cordeiro).”



Nessa linha de argumentação segue a ementa do Acórdão nº 091/2015, do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba (CRF) da Paraíba, para a acusação de suprimento irregular de caixa:

**Acórdão 091/2015**

PROCESSO Nº 121.796.2009-8

Recurso VOL/CRF N.º 171/2013

Recorrente: DIAMOND TRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E AUTOMOTORES LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS

Preparadora: RECEBEDORIA DE RENDAS DE CAMPINA GRANDE

Autuante: FRANCISCO ILTON P. MOURA/SEBASTIÃO MONTEIRO DE ALMEIDA

Relatora: CONS.ª DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO

INFRAÇÕES DIVERSAS CONFIGURADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DECORRENTE DA REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO. OMISSÃO DE SAÍDAS - SUPRIMENTO IRREGULAR DE BANCOS – IMPROCEDÊNCIA. **SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. PROCEDÊNCIA.** FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS PELO FATO DA REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

A aplicação de redução indevida da base de cálculo do imposto sobre produtos importados pela recorrente, acarreta cargas tributárias menores do que as estabelecidas no Regime Especial de Tributação, de que era beneficiária, ocasionou a falta de recolhimento do ICMS.

A ausência de previsão legal para denúncia da exação de suprimento irregular da Conta Bancos, ao tempo dos fatos geradores, leva a sua sucumbência.

**O aporte de capital realizado pelos sócios da empresa deve estar comprovado mediante documentação apta a demonstrar sua origem, sob pena de se considerar irregular o suprimento registrado no Caixa, por decorrer de omissão de saídas de mercadorias tributáveis e, assim, legitimar a exigência fiscal do ICMS devido.**

No caso, as provas apresentadas não tiveram o condão de afastar a presunção relativa da ocorrência do ilícito denunciado, mantendo-se incólume o resultado da apuração fiscal.

A recorrente afirma ainda, que comercializa mercadorias não tributadas, sujeita à substituição tributária com ICMS pago por antecipação, ou isentas, e por isso pode apresentar despesas superiores as receitas (prejuízo bruto), apresentando ainda, vários julgados a seu favor, do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba.

Neste ponto, inobstante o Conselho de Recursos Fiscais possuir decisões passadas, que aplicam tal tese, esta orientação, com a devida vênia, já está superada.

Ora, a substituição tributária não se confunde com isenção, imunidade ou não incidência; portanto, é perfeitamente válida a aplicação do comando presuntivo



supracitado ao caso em análise, dado que o sujeito passivo promove vendas de mercadorias tributáveis, independentemente do regime de tributação dessas mercadorias.

Assim, mesmo que o contribuinte operasse com 100% de suas mercadorias sujeitas ao regime da ST, as infrações elencadas pela fiscalização podem levar a conclusão material de que houve vendas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do ICMS.

É fato incontroverso que a exação em análise decorre da aplicação de técnicas de auditoria validadas pela legislação, com a identificação da base de cálculo das operações que foram realizadas à margem da legislação.

Em verdade, o que se está a exigir não é o recolhimento do ICMS – ST do contribuinte na condição de substituído tributário, mas sim a carga tributária omitida em razão de aquisições de mercadorias (ainda que submetidas à substituição tributária) sem documentação fiscal.

Por uma questão de lógica, ainda que sujeitas à substituição tributária, caso as operações não tenham sido acobertadas por documento fiscal, não há o que se falar em retenção de recolhimento do ICMS devido e, por tal motivo, não deve prevalecer o argumento segundo o qual cabe apenas ao remetente das mercadorias a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido, no que diz respeito às operações futuras, pois, até mesmo para as operações nas quais há emissão de nota fiscal, o artigo 391, §7º, II do RICMS/PB autoriza que seja atribuída a responsabilidade ao adquirente, nos casos em que não houver retenção antecipada.

Sobre o tema, convém transcrever o seguinte trecho do Parecer nº 009/2024 – PGE/SRFL, emitido pela Assessoria Jurídica desta Casa, no qual restou consignado:

“A duas, por sua vez, deve-se destacar que, independentemente do regime de tributação a que está inicialmente submetido o contribuinte ou, ainda que as mercadorias de forma geral estejam inseridas ao sistema de substituição tributária no ICMS, nada há que prove que o ICMS ST das saídas omitidas foi recolhido e nada há que indique o dever de observar as saídas declaradas e conhecidas como suficiente para corresponder com as saídas marginais, como se fossem estas de mesma natureza.

Com efeito, o fato do contribuinte possuir mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, frise-se, não faz concluir, por si só, que até mesmo as saídas que o mesmo omite estão submetidas ao mesmo tratamento tributário.

Em verdade, inexistente presunção no sentido que contribuinte, uma vez tenha omitido saídas ou ocultado escrituração, assegura que as saídas omitidas deram-se por substituição tributária.

Quem assegura que aquele que realiza suas atividades “por fora” na hora de escriturar as aquisições também não realiza saídas “por fora” da substituição tributária? Nada há na lei que exclua a presunção de saídas tributáveis para quem está submetido a tal regime de tributação em suas operações.

Ou seja, não se pode concluir ou presumir que as saídas foram tributadas dentro do valor tributável do regime da substituição tributária.

Por sua vez, a legislação autoriza a presunção juris tantum de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido.



Assim, uma vez posta a diferença omitida, resta subsumida a presunção de omissão de saída pretérita de mercadoria tributável, sem prejuízo de prova em contrário, o que o contribuinte não desincumbiu na presente seara”.

Recentemente, em situação semelhante, o Conselho de Recursos Fiscais firmou este entendimento na decisão do Acórdão CRF 059/2024:

PROCESSO Nº 1615862015-7 **ACÓRDÃO Nº 059/2024**

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: SILVEIRA COMERCIO E REP DE PRODUTOS ALIMENTICIOS LIDA.

Advogada: Sr.ª VICTÓRIA DE FIGUEIREDO EUFRAZINO DURAND, inscrita na OAB/PB sob o nº 25.066 E OUTROS.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuante: JOSELINDA GONÇALVES MACHADO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO. PASSIVO FICTÍCIO. SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA. DENÚNCIAS COMPROVADAS. RETROATIVIDADE DA NORMA MAIS BENÉFICA. AJUSTES NA PENALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA, DE OFÍCIO, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compras efetuadas com receitas de origem não comprovadas, impondo-se o lançamento tributário de ofício, em face da presunção legal de que trata o artigo 646 do RICMS/PB.
- Passivo Fictício - A manutenção de obrigações já pagas ou inexistentes na conta fornecedores autoriza o lançamento de ofício lastreado na presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, disposta no art. 646 do RICMS/PB.
- O aumento das disponibilidades com valores monetários sem respaldo documental na Conta Caixa denuncia a presunção “juris tantum” da prática de omissões de saídas de mercadorias tributáveis.
- Ajustes nas penalidades decorrente do princípio da retroatividade da norma mais benéfica.

No mesmo sentido, seguiu o julgamento do e-Processo nº 2022.000055674-5:

**e-Processo nº 2022.000055674-5 (0440342022-2)**

TRIBUNAL PLENO DE JULGAMENTO

RECURSO HIERÁRQUICO

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

Recorrida: MOISÉS URBANO DA SILVA.

Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA EXECUTIVA DA RECEITA DA SEFAZ – CAMPINA GRANDE.



Autuante: ARLEIDE MARIA DA SILVA BARBOZA.  
Relator: CONS<sup>o</sup>. HEITOR COLLETT.

FALTA DE ESTORNO (PREJUÍZO BRUTO COM MERCADORIAS) - OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS INFRAÇÃO CONFIGURADA. PASSIVO FICTÍCIO E SUPRIMENTO IRREGULAR DE CAIXA – ACUSAÇÕES PROCEDENTES. RETROATIVIDADE DA NORMA PENAL MAIS BENÉFICA – AJUSTES AOS VALORES DA MULTA. ALTERADA QUANTO AOS FUNDAMENTOS A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO PROVIDO.

- A saída de mercadorias tributáveis abaixo do custo de aquisição (prejuízo bruto com mercadorias) obriga o contribuinte a efetuar o estorno desses créditos na proporção da redução verificada, mercê do princípio da não cumulatividade do ICMS.
- Passivo Fictício - A manutenção de obrigações já pagas ou inexistentes na conta fornecedores autoriza o lançamento de ofício lastreado na presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, disposta no art. 646 do RICMS/PB.
- O aumento das disponibilidades com valores monetários sem respaldo documental na Conta Caixa denuncia a presunção “juris tantum” da prática de omissões de saídas de mercadorias tributáveis.
- Ajustes realizados em razão de advento de lei penal mais benéfica, acarretou a redução do crédito tributário.

Portanto, cabe, ao acusado, a prova da improcedência dos fatos indiciários, e como consequência, da presunção de omissão.

Quanto a afirmação da recorrente, de que o contribuinte efetuou saídas de mercadorias decorrentes de perdas, furtos, deterioração, quebras, produtos vencidos e consumo dentro do estabelecimento, de mercadorias sujeitas ao ICMS Substituição Tributária, sem emissão de documentos fiscais, resta-nos afirmar que esta prática irregular constitui uma infração à legislação tributária, passível de autuação, em procedimento próprio.

Da mesma forma, quanto ao argumento que teria ocorrido prejuízo bruto com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária por não registrar as suas vendas de mercadorias com substituição tributária e que dava saídas destes produtos sem documentos fiscais, este argumento não pode ser levado em consideração no levantamento financeiro ora em análise, visto que, este procedimento de saídas sem emissão de documentos fiscais, é inadmissível, à luz da legislação tributária.

Como forma de garantir efetividade ao comando inculpidado nos dispositivos anteriormente reproduzidos, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “f”, estabeleceu a penalidade aplicável àqueles que violarem as disposições neles contidas. Senão vejamos:

**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):**

*(Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.)*

**V - de 75% (setenta e cinco por cento):** (nova redação).



(...)

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;

Com o advento da Lei 12.788/2023, que reduziu para 75% o percentual da multa incidente sobre o valor do imposto inadimplido, prevista no inciso V, do artigo 82, da Lei 6.379/96, torna-se necessário reduzir, de ofício, a penalidade aplicada no presente auto de infração, em atendimento ao preceito insculpido no artigo 106, II, “c”, do CTN, abaixo reproduzido:

**Art. 106.** A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

**II** - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Por fim, com os ajustes efetuados, restam devidos os seguintes valores no auto de infração nº **93300008.09.00004420/2022-16**:

AUTO DE INFRAÇÃO					EXCLUÍDOS		DEVIDOS		
Acusação	Início	Fim	ICMS	MULTA	ICMS	MULTA	ICMS	MULTA	TOTAL
27	01/09/2020	31/12/2020	6.359,41	6.359,41	6.359,41	6.359,41	-	-	
21	07/05/2019	31/12/2019	99.677,83	99.677,83		24.919,46	99.677,83	74.758,37	174.436,20
21	01/01/2020	31/08/2020	61.803,05	61.803,05	24.947,16	34.161,14	36.855,89	27.641,91	64.497,80
		<b>TOTAL</b>	<b>167.840,29</b>	<b>167.840,29</b>	<b>31.306,57</b>	<b>65.440,01</b>	<b>136.533,72</b>	<b>102.400,28</b>	<b>238.934,00</b>

Concluo, por fim, que todos os pontos trazidos pela empresa foram enfrentados com rigor pela instância prima, assim, ratifico quanto aos fundamentos, a decisão de primeira instância, que procedeu nos termos da legislação em vigor e as provas dos autos.

Com estes fundamentos,

**VOTO** pelo recebimento do *recurso de ofício*, por regular, e do voluntário por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo *desprovemento de ambos*, Contudo, em atenção à retroatividade da penalidade mais branda, altero de ofício, quanto aos valores das multas a decisão monocrática julgando parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00004420/2022-16**, lavrado em 21 de



dezembro de 2022, em desfavor da empresa SUPERMERCADO KIBARATO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, inscrição estadual nº 16.336.378-1, já qualificada nos autos, declarando como devido o crédito tributário no **valor total de R\$ R\$ 238.934,00** (duzentos e trinta e oito mil, novecentos e trinta e quatro reais), **sendo R\$ 136.533,72** (cento e trinta e seis mil, quinhentos e trinta e três reais e setenta e dois centavos) **de ICMS**, por infringência aos artigos 158, I e 160, I, c/c o parágrafo único do art. 646, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e **R\$ 102.400,28** (cento e dois mil, quatrocentos reais e vinte e oito centavos) a título **de multa por infração**, com fulcro no artigo 82, V, "f", da Lei n. 6.379/96.

Ao tempo que cancelo o *quantum* de R\$ 96.746,58 sendo R\$ 31.306,57 de ICMS e R\$ 65.440,01 a título de multa por infração.

Ressalvo a possibilidade da realização de um novo procedimento acusatório, em relação à primeira acusação, nº 0027, em função do vício formal mencionado, observando-se os prazos do art. 173, II, do CTN.

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

Primeira Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência, em 12 de junho de 2024.

Heitor Collett  
Conselheiro Relator