



PROCESSO Nº 1668712017-4

ACÓRDÃO Nº 652/2024

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Recorrida: COM FRUTAS COMERCIO DE FRUTAS LTDA

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: FERNANDO JOSÉ CRUZ CORDEIRO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

**OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS
TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO.
DENÚNCIA CONFIRMADA PENALIDADE. REDUÇÃO.
LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. AUTO DE
INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. -
REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO
DE OFÍCIO PROVIDO.**

- A comprovação de déficit financeiro, em virtude de a soma dos desembolsos no exercício superar a receita do estabelecimento, faz eclodir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, nos termos do parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB. In caso, o sujeito passivo não conseguiu desconstituir por meio de documentos a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis encontradas nos levantamentos financeiros dos exercícios de 2013 e de 2014, pesando contra si o ônus probatório previsto no art. 646 do RICMS/PB.

- Redução da penalidade aplicada com fulcro no art. 82, V, “f” da Lei 6.379/96, por aplicação do princípio da Retroatividade Benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional - 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, quanto ao mérito, pelo *provimento*, para reformar a decisão singular e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002652/2017-72, (fl. 3), lavrado em 8 de novembro de 2017, contra a empresa COM FRUTAS COMERCIO DE FRUTAS LTDA, inscrição estadual nº 16.044.751-8, condenando-a ao pagamento do crédito tributário total de **R\$ 497.943,34 (quatrocentos e noventa e sete mil, novecentos e**



quarenta e três reais e trinta e quatro centavos), sendo R\$ 284.539,05 (duzentos e oitenta e quatro mil, quinhentos e trinta e nove reais e cinco centavos) referentes ao ICMS, por infringência aos arts. 158, I e 160, I; com fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS-PB, e R\$ 213.404,29 (duzentos e treze mil, quatrocentos e quatro reais e vinte e nove centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, alínea “f”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo, por indevido, o valor total de **R\$ 71.134,76 (setenta e um mil, cento e trinta e quatro reais e setenta e seis centavos)** a título de multa por infração. em face da Retroatividade Benigna estabelecida no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 11 de dezembro de 2024.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, SUZÉLIA CABRAL DA SILVA (SUPLENTE), PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON E EDUARDO SILVEIRA FRADE.

ELIPHAS NETO PALITOT TOSCANO
Assessor



PROCESSO Nº 1668712017-4
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Recorrida: COM FRUTAS COMERCIO DE FRUTAS LTDA
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: FERNANDO JOSÉ CRUZ CORDEIRO
Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO. DENÚNCIA CONFIRMADA PENALIDADE. REDUÇÃO. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.

- A comprovação de déficit financeiro, em virtude de a soma dos desembolsos no exercício superar a receita do estabelecimento, faz eclodir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, nos termos do parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB. In caso, o sujeito passivo não conseguiu desconstituir por meio de documentos a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis encontradas nos levantamentos financeiros dos exercícios de 2013 e de 2014, pesando contra si o ônus probatório previsto no art. 646 do RICMS/PB.

- Redução da penalidade aplicada com fulcro no art. 82, V, “F” da Lei 6.379/96, por aplicação do princípio da Retroatividade Benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional - CTN.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra decisão de primeira instância, que julgou *improcedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002652/2017-72, (fl. 3), lavrado em 8 de novembro de 2017, contra a empresa COM FRUTAS COMERCIO DE FRUTAS LTDA, inscrição estadual nº 16.044.751-8, acima qualificada, em decorrência da seguinte infração:

0021 - OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO >> O contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o



pagamento do imposto devido, tendo em vista a constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas. Irregularidade esta detectada através do Levantamento Financeiro.

Com supedâneo nesses fatos, o Representante Fazendário constituiu o crédito tributário no valor total de **R\$ 569.078,10 (quinhentos e sessenta e nove mil e setenta e oito reais e dez centavos)**, sendo R\$ 284.539,05 (duzentos e oitenta e quatro mil, quinhentos e trinta e nove reais e cinco centavos), de ICMS, por violação aos artigos 158, I; 160, I, c/fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 284.539,05 (duzentos e oitenta e quatro mil, quinhentos e trinta e nove reais e cinco centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, V, "f", da Lei nº 6.379/96.

Instrui a peça inicial com os demonstrativos fiscais, intitulados Levantamentos Financeiros – Exercícios 2013 e 2014, (fls. 4 e 5).

Cientificado do auto de infração em 20 de novembro de 2017, via postal, com Aviso de Recebimento – AR JT234275923BR (fls. 9 e 10), em observância ao art. 46 da Lei nº 10.094/2013, a Acusada interpôs petição reclamatória, às fls. 13 a 18 dos autos, por meio da qual formula as seguintes alegações:

- a) está estabelecida na EMPASA, promovendo a revenda de mercadorias de hortifrutigranjeiro, em especial frutas, cujas mercadorias 99% são isentas ou não tributadas pelo ICMS, em conformidade com o art. 5º, inciso XVII, alínea “e”, do RICMS/PB.
- b) Que o auditor fiscal apurou o valor do ICMS por meio do deficit do Livro Caixa, caso não houvesse saldo de Caixa para efetuar os pagamentos todos os valores não declarados seriam vendas de mercadorias tributadas de ICMS, contudo, não foi observado que a atividade principal se refere a produtos isentos;
- c) A média de produtos isentos comercializados nos exercícios de 2013 e 2014, foi superior a 90%, com fim de provar suas alegações acosta aos autos cópias de todas as notas fiscais de compras, conforme alegações às fls. 14 e 15;
- d) A sua revenda de mercadorias é voltada para hortifrutigranjeiros, que são isentos de ICMS, sendo apenas alguns itens tributados, e argumenta que a omissão de vendas em questão decorre de mercadorias isentas, consoante planilhas às fls. 15 e 16;
- e) Refaz os demonstrativos fiscais, de acordo com as planilhas insertas às fls. 15 e 16, ao final, aplicando uma proporcionalidade à omissão de vendas, comparando o resultado apurado com as entradas tributadas e isentas, em vista disso afirma que é devido um ICMS de R\$ 11.810,49 em 2013, e R\$ 10.131,64 em 2014, segundo fl. 17;
- f) Em caso de realização de diligência indica para atender o Fisco a organização contábil Orlando Bonifácio & Filhos – Contadores



Associados Ltda. (fl. 17), em função das razões expendidas na reclamação, requer a improcedência do feito fiscal quanto ao crédito tributário no valor de R\$ 525.193,84, todavia, reconhece a dívida no valor de R\$ 43.884,26, da qual alega haver solicitado parcelamento. Assim, repete o pedido de improcedência parcial do feito fiscal (fl. 18).

Documentos instrutórios, anexos às fls. 19 a 2.219 dos autos (11 volumes) pela Impugnante, compostos em sua maior parte por notas fiscais de aquisição e vendas de mercadorias referentes aos exercícios de 2013 e 2014.

Sem informação de reincidência (fl. 2.220), os autos foram conclusos (fl. 2.221), e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, ocasião em que foram distribuídos à julgadora fiscal Fernanda Céfora Vieira Braz, que exarou sentença nas fls. 2.223/2.230, na qual decidiu pela *improcedência* da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *in verbis*:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. DENÚNCIA NÃO CONFIGURADA.

Não se sustenta a presunção de omissão de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, quando comprovado que o sujeito passivo comercializa predominantemente produtos isentos, configurando a inexistência de repercussão tributária.

AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE

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

Cientificado por meio do DTe em 3/11/2020 (2.232/2.233) da sentença proferida pela instância prima, o sujeito passivo não mais se manifestou nos autos.

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

Eis o breve relato.

VOTO

Em apreciação nessa Corte o recurso de ofício contra a decisão de primeira instância que julgou *improcedente* a acusação de **OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO**, nos exercícios de 2013 e 2014, em face da empresa epigrafada.

De início, reconheço como regular o recurso de ofício, e em relação aos aspectos formais do auto de infração, o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator e a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar nulidades por vício formal presentes nos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013¹.

¹Art. 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.



A omissão de vendas detectada por meio de Levantamento Financeiro atesta que o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, tendo em vista a constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas, essa é a inteligência do parágrafo único do art. 646 do RICMS/PB, *verbis*.

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:

(...)

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. (grifo nosso)

Conta também da peça acusatória que o contribuinte deixou de cumprir a obrigação emitir os respectivos documentos fiscais, nas saídas que promoveu, conforme norma extraída dos arts. 158, I e 160, I, do RICMS/PB, já citados.

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;

Ao ser configurada a receita de origem não comprovada, foi corretamente proposta a multa por infração, arrimada no art. 82, V, “f”.

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

(...)

V - de 100% (cem por cento)

(...)

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria 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; (grifo nosso)

O Representante Fazendário instruiu o auto de infração com o LEVANTAMENTO FINANCEIRO dos exercícios de 2013 e 2014 (fls. 3 e 4).

A Recorrente, por sua vez, fundamentou sua irresignação na primeira instância alegando que nos exercícios de 2013 e 2014, a média de produtos isentos



comercializados foi superior a 90%, e que por esse motivo a acusação seria im procedente.

Por sua vez, a nobre julgadora, acolheu essa alegação, fez uma análise pormenorizada das saídas da empresa encontrando percentuais de Exercício 2013 Saídas Tributadas/ Saídas Totais = 591.992,68/ 7.208.287,34 = 8,21% Exercício 2014 Saídas Tributadas/ Saídas Totais = 563.710,92/ 8.512.078,14 = 6,62% e discorreu que existia precedente do CRF da Paraíba, no sentido de que a acusação seria im procedente quando constatada a quase exclusividade de vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, consoante Acórdão nº 94/2019 cuja ementa transcrevo a seguir, in verbis:

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO – PASSIVO FICTÍCIO - DENÚNCIAS NÃO CONFIGURADAS – AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO

*A presunção legal inculpada no artigo 646 do RICMS/PB não se sustenta quando comprovado que o contribuinte comercializa, **quase que exclusivamente**, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ante a ino corrência de repercussão tributária. Acórdão nº 94/2019 – Processo nº 121.813/2014-4 Relator: Cons. Sidney Watson Fagundes da Silva (grifos nossos)*

Todavia, em decisões mais recentes, em situação semelhante, cuja alegação da empresa era que revendia quase exclusivamente mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o Conselho de Recursos Fiscais adotou um entendimento diverso, exposto Acórdãos CRF nº 059/2024; 418/24; 297/2024 e 495/2024, cujas ementas transcrevo:

ACÓRDÃO Nº 059/2024 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.

Acórdão nº 059/2024 Relator: Cons.º Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon. ACÓRDÃO Nº 418/2024 FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS



DE AQUISIÇÃO - REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.

- 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, sendo reservada ao contribuinte a possibilidade de comprovar a inexistência de omissão de saídas pretéritas sem o pagamento do imposto no caso concreto.

- A lei nova deve ser aplicada aos fatos pretéritos em benefício do contribuinte, quando o seu texto prescreve penalidade menos severa. Assim, no caso concreto, a multa deverá ser ajustada por força das alterações promovidas pela Lei nº 12.788/23. (g.n.) Acórdão nº 418/2024 Relator: Cons.º Vinícius de Carvalho Leão Simões

ACÓRDÃO Nº 495/2024 OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. PRESUNÇÃO LEGAL. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. CARACTERIZADA EM PARTE. PENALIDADE. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO RETROATIVA. OPERAÇÃO CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO. ACUSAÇÃO AFASTADA. CONCORRÊNCIA DE INFRAÇÕES. PROCEDIMENTO FISCAL INADEQUADO. DENÚNCIA NÃO CARACTERIZADA. REFORMADA DECISÃO SINGULAR. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- A ocorrência de omissão de vendas na forma do inciso V do art. 646 do RICMS/PB não é ilidida pela alegação de que as operações de vendas foram quase exclusivamente sob o regime de substituição tributária, por falta de previsão legal nesse sentido. Reformada a sentença “a quo”.

- Diferença tributável apurada por meio do 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, provas materiais apresentadas pela defesa sucumbiu parte do crédito tributário inicialmente lançado.- Redução da penalidade por força de lei posterior mais benigna.

- Declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores aos fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e débito autorizam a presunção “juris tantum” de que houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis. “In casu”, ficou comprovada a concorrência de infração entre irregularidades de mesma natureza sobre o mesmo exercício fiscalizado, motivando a improcedência da denúncia. Acórdão nº 495/2024 Relator: Cons.º Petronio Rodrigues Lima.

Acórdão 297/2024

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

TRIBUNAL PLENO DE JULGAMENTO

RECURSO HIERÁRQUICO

Relator: CONS.º 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.

[...] Excerto do fundamento do Acórdão Acórdão 297/2024

*Convém frisar: que o efeito devolutivo do recurso hierárquico ficou restrito ao tema segundo o qual a empresa opera **quase** que exclusivamente com mercadorias sujeitas à substituição tributária.*

Inobstante o Conselho de Recursos Fiscais possuir precedentes que aplicam tal tese, este Relator, com a devida vênua, entende que deve ser superada a orientação fixada anteriormente.

Ora, a substituição tributária não se confunde com isenção, imunidade ou não incidência; portanto, é perfeitamente válida a aplicação do comando 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 área de atuação da atividade empresarial não é exclusiva de produtos sujeitos à sistemática da substituição tributária, e 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.”

No presente processo, existe uma diferença, visto que o contribuinte revende e declara valores de mercadorias isentas superiores às mercadorias tributáveis, dada a natureza da atividade que exerce, promovendo a revenda em parte de mercadorias de hortifrutigranjeiro, em especial frutas isentas.

Por outro lado, de fato, revendeu R\$ 591.992,68 e R\$ 563.710,92 de mercadorias tributáveis nos exercícios de 2013 e de 2014, respectivamente, em valores declarados, e a lei não estabelece a proporcionalidade pleiteada pela impugnante, nem a dispensa total do imposto, por falta de repercussão tributária, adotada pela r. julgadora da primeira instância.

Ao reconhecer uma falta de repercussão tributária, o Órgão Julgador *a quo* utiliza um critério de presunção favorável ao contribuinte e não previsto na lei, tendo como base um juízo de proporcionalidade impreciso, aberto e indeterminado. Qual seja, na decisão presume-se que as saídas sem emissão de notas fiscais, e demonstradas pelo Levantamento Financeiro, ocorreram precisamente com mercadorias isentas.



Ademais, a lei, sabiamente, já que se trata de omissões de saídas, nas quais o interesse maior de sonegação incide justamente nas mercadorias tributáveis, presume que as saídas pretéritas ocorreram com mercadorias tributáveis. Entender, portanto, conforme a decisão singular, com todo o respeito ao entendimento contrário, é tornar morto o texto da lei em situações nas quais existe de fato a presunção de vendas de mercadorias tributáveis sem emissão de notas fiscais.

Cuide-se, ainda, que o sujeito passivo não trouxe aos autos documentos que possam desconstituir o feito fiscal, que legalmente identificou diferenças tributáveis nos levantamentos financeiros dos exercícios de 2013 e de 2014, pesando contra si o ônus probatório previsto no art. 646 do RICMS/PB.

A constatação de receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis ensejou a aplicação da penalidade constante no art. 82, V, “P”, da Lei nº 6.379/96, no percentual de 100%, vigente à época dos fatos geradores. Nada obstante, tal percentual foi reduzido para 75% por força de disposição da Lei nº 12.788/23, veja-se:

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):

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;

Portanto, em face da Retroatividade Benigna estabelecida no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, cabe aplicar ao fato pretérito a lei que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, de forma que a decisão singular deve ser ratificada nessa parte.

Com base nessas considerações, reformo a decisão prolatada na instância singular para julgar parcialmente procedente o auto de infração, apresentando o crédito tributário os valores dispostos na tabela a seguir.

Descrição Da Infração	Início	Fim	ICMS AI (R\$)	Multa AI (R\$)	ICMS Cancelado (R\$)	Multa Cancelada (R\$)	ICMS devido (R\$)	Multa devida (R\$)
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/2013	31/12/2013	229.347,96	229.347,96	0,00	57.336,99	229.347,96	172.010,97
	01/01/2014	31/12/2014	55.191,09	55.191,09	0,00	13.797,77	55.191,09	41.393,32
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			284.539,05	284.539,05	0,00	71.134,76	284.539,05	213.404,29



Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e, quanto ao mérito, pelo *provimento*, para reformar a decisão singular e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002652/2017-72, (fl. 3), lavrado em 8 de novembro de 2017, contra a empresa COM FRUTAS COMERCIO DE FRUTAS LTDA, inscrição estadual nº 16.044.751-8, condenando-a ao pagamento do crédito tributário total de **R\$ 497.943,34 (quatrocentos e noventa e sete mil, novecentos e quarenta e três reais e trinta e quatro centavos)**, sendo R\$ 284.539,05 (duzentos e oitenta e quatro mil, quinhentos e trinta e nove reais e cinco centavos) referentes ao ICMS, por infringência aos arts. 158, I e 160, I; com fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS-PB, e R\$ 213.404,29 (duzentos e treze mil, quatrocentos e quatro reais e vinte e nove centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, alínea “f”, da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, cancelo, por indevido, o valor total de **R\$ 71.134,76 (setenta e um mil, cento e trinta e quatro reais e setenta e seis centavos)** a título de multa por infração. em face da Retroatividade Benigna estabelecida no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN,

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 11 de dezembro de 2024.

Lindemberg Roberto de Lima

Conselheiro Relator