



**ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

**Processo nº 135.100.2013-8**

**Recurso VOL/CRF-740/2014**

**Recorrente: JOSÉ IRLEY ANDRADE DE LIRA**

**Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS**

**Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE SÃO JOSÉ DE PIRANHAS.**

**Autuante: FRANCINEIDE PEREIRA VIEIRA**

**Relator: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES**

**LEVANTAMENTO FINANCEIRO. EXPURGO DE OPERAÇÃO SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ISENTA E/OU NÃO TRIBUTADA. AJUSTES REALIZADOS. PENALIDADE. REDUÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA QUANTO AOS VALORES A DECISÃO SINGULAR. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

Comprovação de redução do déficit financeiro em decorrência das despesas incorridas superarem as receitas declaradas em parte dos exercícios denunciados, eclodindo a presunção prevista pela legislação de regência, com ajustes necessários na diferença tributária decorrente de prejuízo bruto com mercadorias sujeitas à substituição tributária e/ou não tributadas apurado em levantamento da Conta Mercadorias.

Ajustes na penalidade em virtude da aplicação de sanção menos severa prevista em lei posterior

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

**A C O R D A M** os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo provimento parcial, alterando a decisão da instância julgadora prima que julgou PROCEDENTE e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 933300008.09.0001733/2013-21 (fl.7), lavrado em 17 de outubro de 2013, contra a empresa JOSÉ IRLEY ANDRADE DE LIRA., inscrita no CCICMS sob nº 16.117.45-2, devidamente qualificada nos autos, tornando exigível o crédito tributário no montante de R\$ 404.946,30 (quatrocentos e quatro mil, novecentos e quarenta e seis reais e trinta centavos), sendo R\$ 202.473,15 (duzentos e dois mil, quatrocentos e setenta e três reais e quinze centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I c/c 160, I e 150 c/c o artigo 646, todos do RICMS aprovado pelo Dec. n.º 18.930/97, e R\$ 202.473,15 (duzentos e dois mil, quatrocentos e setenta e três reais e quinze centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, V, "f", da Lei n.º 6.379/96, com redação alterada pela Lei Estadual nº 10.008/2013.

Em tempo, cancelo, por indevida, a importância de R\$ 31.352,84, de ICMS, e de R\$ 36.378,15, de multa por infração.

**P.R.I.**

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de outubro de 2016.**

João Lincoln Diniz Borges  
Cons. Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, PETÔNIO RODRIGUES LIMA, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA, NAYLA COELI DA COSTA BRITO CARVALHO e DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO.

**Assessora Jurídica**

## **RELATÓRIO**

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto nos termos do art. 125 da Lei nº 6.379/96, em face de decisão proferida em primeira instância que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001733/2013-21 (fl. 7), lavrado em 17/10/2013, contra a empresa JOSÉ IRLEY ANDRADE DE LIRA, em razão da seguinte irregularidade:

**- 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 de Levantamento Financeiro.

**Nota Explicativa:** 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 de levantamento financeiro.

#### **- OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO**

**FINANCEIRO >>** O contribuinte optante do Simples Nacional 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.

**Nota Explicativa:** O contribuinte optante do Simples Nacional 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.

Foram considerados infringidos os artigos 158, I c/c 160, I, com fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, com exigência de ICMS, no valor de R\$ 233.827,99, ao mesmo tempo em que sugeriu a aplicação da penalidade pecuniária na quantia de R\$ 238.853,30, nos termos do art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96 e art. 16, II da Res. CGSN Nº 30/2008 /ou art. 87, II da Res. CGSN nº 94/2011.

Apensa documentação às fls. 5 a 13, contendo demonstrativos dos levantamentos financeiros, notificação, notas fiscais, livros fiscais e demais documentos analisados na auditoria.

Cientificada em 24/109/2013, através de Aviso de Recebimento - AR, a empresa apresentou reclamação fiscal, fundamentando razões contrárias ao lançamento indiciário, diante da não acolhida de saldo inicial de Caixa advindo do Capital Social integralizado, conforme se vê às fls. 178/203, requerendo a decretação de improcedência do crédito tributário.

Em fase de contestação, o autor do feito alega que não foi considerado o saldo inicial de caixa por não existir comprovação documental de disponibilidade financeira de Caixa pela empresa, solicitando, por fim, a manutenção da peça acusatória.

Conclusos os autos (fls.209) com informação no Termo de Antecedentes Fiscais, de que não existe anotação de reincidência fiscal, os autos foram conclusos e remetidos à GEJUP, com distribuição à julgadora singular, Adriana Cássia Lima Urbano, que apreciou e decidiu pela procedência do auto infracional, conforme ementa abaixo transcrita:

*“OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO.*

## *AUSÊNCIA DE PROVAS MATERIAIS.*

*Escrita fiscal que evidencia pagamentos em valor excedente ao valor dos recebimentos, o que se presume como receitas de origem não comprovada com a conseqüente falta de recolhimento do imposto devido. Diante da ausência de provas materiais nos autos, remanesce a acusação, devidamente cobrada através da lavratura de Auto de Infração.*

## *AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE”*

Cientificado da decisão de primeira instância, em 14/8/2014 (fl. 219), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário perante este Colegiado em 25/8/2014, reiterando as mesmas argumentações e fundamentações de fato e direito apresentadas na fase de reclamationária, que passo a dispor em resumo abaixo transcrito:

- que a auditoria fiscal usou técnica fiscal imprópria e equivocou-se na elaboração do levantamento financeiro do exercício de 2008, deixando de contabilizar como saldo inicial de caixa o valor de R\$ 60.000,00, correspondente ao capital social a realizar de anos anteriores, realizado em dinheiro;

- que, no exercício 2009, a autuante, novamente, não contabilizou como saldo inicial de caixa o valor de R\$ 60.000,00, correspondente ao capital social a realizar de anos anteriores, realizado em dinheiro, bem como deixou de contabilizar o valor de R\$ 30.000,00, referente ao empréstimo financeiro no Banco do Nordeste, situação que provocou uma insuficiência de caixa;

- que há diversas legislações fiscais e contábeis disciplinando a necessidade de considerar o saldo de Caixa apurado em 31 de dezembro do ano calendário anterior, além do valor do Capital Social.

Por fim, pede a acolhida de seu pleito de reforma da decisão recorrida, na forma disposta acima.

Na sequência, os autos foram remetidos a esta Casa, e, a mim, distribuídos, segundo critério regimentalmente previsto, para o fim de apreciação e julgamento.

Está relatado.

A exigência que motivou o presente contencioso fiscal tem origem na conduta da autuada, que consistiu de práticas evidenciadas pelo descumprimento de obrigação principal apurada em omissão de saídas pretéritas de mercadorias decorrentes dos resultados mensurados nos Levantamentos Financeiros dos exercícios de 2008 e 2009.

De início, vejo que a demanda fiscal atende os requisitos normativos previstos pela legislação fiscal de regência, estando corretamente evidenciada a pessoa do infrator, a descrição da conduta denunciada, a capitulação legal dos dispositivos violados e a penalidade aplicada.

Trata-se de infração que foi alcançada pela técnica fiscal denominada de Levantamento Financeiro em um procedimento de aferição ao analisar se há equilíbrio entre os somatórios das incorridas com as receitas auferidas em um determinado exercício.

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 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 sujeito passivo à prova da improcedência da presunção, como se verifica adiante:

***“Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos à caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autoriza a **presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento 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 das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.”***

(Grifado).

Como se deflui da legislação acima transcrita, o levantamento financeiro consiste em técnica de auditagem absolutamente legítima de que se vale a fiscalização para aferição da movimentação financeira, devendo ser comprovada a existência de saldos de Caixa e/ou Bancos mediante documentação hábil e legal.

As diferenças apuradas suportam o lançamento indiciário do ICMS devido, posto que firmam presunção de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto correspondente. Porém, como se trata de presunção relativa, admite-se a prova em contrário a cargo do contribuinte, uma vez que este é o possuidor de toda a documentação fiscal do estabelecimento que lhe pertence.

Adentrando ao caso concreto, observa-se que a recorrente se manifestou contra o Levantamento Financeiro, alegando a existência de erro na sua montagem, visto que a Fiscalização não teria considerado o saldo inicial de Caixa no valor de R\$ 60.000,00, correspondente ao Capital Social integralizado nos anos anteriores, realizado em dinheiro, bem como, de que foram ignorados os valores correspondentes a empréstimos efetuados junto a instituições financeiras.

Todavia, verifica-se que esta alegação já foi enfrentada na decisão recorrida, no qual ratifico o desfecho de fundamentação decisória que evidenciou não haver qualquer vício formal ou material no procedimento fiscal, visto que, no tocante ao saldo de Caixa a recorrente não disponibilizou qualquer registro fiscal ou contábil de sua existência.

Da mesma forma, não há como prosperar a tese recursal que tenta evidenciar que o saldo inicial de Caixa representaria o Capital Social integralizado, uma vez que a constituição da sociedade e início de suas atividades somente ocorreu no exercício de 1997, mais precisamente em 11/11/97, conforme extrato abaixo:

GOVERNO DO ESTADO DA PARAÍBA  
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA  
SER  
GERÊNCIA DE INFORMAÇÕES ECONÔM  
FISCAIS

**JOSE IRLEY ANDRADE DE LIRA - I.E. 16.117.945-2 CNPJ 02.153.327/0001-29**

- Situação cadastral:	<b>ATIVO</b>
- Data da Situação Cadastral:	<b>01/09/2004</b>
- Início das atividades operacionais na SER-PB:	<b>13/11/1997</b>
- Criação do Processo:	
- Jurisdição (Elem. Organiz.):	<b>C. E. DE CAJAZEIRAS</b>
- Regime de apuração:	<b>SIMPLES NACIONAL</b>
- Optante SIMEI:	<b>Não</b>

Dessa forma, caso o período fiscalizado coincidissem com o início das atividades comerciais, esta situação autorizaria o ingresso dos recursos financeiros advindos do Capital Social integralizado para efeito de levantamento financeiro. No entanto, a auditoria ocorreu sobre os exercícios de 2008 e 2009, não sendo admitida a recepção de recursos já incorporados no fluxo financeiro em anos anteriores.

Somente a existência de recursos financeiros, documentalmente comprovados em livro Caixa e em conta Bancos em data de 31 de dezembro do ano-calendário anterior, é que devem ser admitidos para efeito de inclusão no saldo inicial de disponibilidade no levantamento financeiro, situação que vai ao encontro da própria citação trazida pela recorrente do item 19.7 – Critérios gerais de escrituração, contida na publicação do Guia IOB, que assim se pronuncia:

*“No caso de a pessoa jurídica que não manteve escrituração contábil no ano-calendário anterior porque já optara pelo lucro presumido ou pelo Simples, o saldo do livro Caixa no início do período-base será o simples transporte daquele registrado em 31 de dezembro do ano-calendário anterior” (grifo nosso).*

A doutrina contábil encontra ressonância com norma tributária estadual esculpida no §5º do art. 643 do RICMS/PB, que assim dispõe sobre a necessidade de comprovação de saldos financeiros, por intermédio de provas dispostas no livro Caixa e extratos bancários, senão vejamos:

**“Art. 643. (...)**

*§ 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**”.*

Neste contexto, sem acostar aos autos, nenhum documento que comprove as alegações dispostas na peça recursal, quanto à existência de livro Caixa e/ou extratos bancários que pudessem comprovar a existência de recursos financeiros declarados, prevalece o brocardo jurídico de que “dizer e não provar é não dizer”.

No tocante à alegação de empréstimos bancários não contabilizados no exercício de 2009, esta relatoria verificou que estes já foram considerados pela fiscalização durante o procedimento fiscal na quantia de R\$ 103.600,00, valor comprovado no contrato de empréstimo e nos extratos bancários (Ficha Financeira e o Extrato de Operação de Crédito).

Desta forma, não há que se falar em não contabilização de empréstimo bancário, pois este foi considerado.

Contudo, apesar de a recorrente não ter logrado êxito no seu intento de provar a inexistência da prática irregular de omissão de saídas detectada mediante o Levantamento Financeiro/2009, impõe-se corrigir de ofício a diferença apontada no referido levantamento, com a finalidade de exclusão do valor da omissão correspondente às operações com substituição tributária e/ou não tributáveis apontadas no Levantamento da Conta Mercadorias, do mesmo exercício (2009), circunstância esta que é denotativa de prejuízo bruto na referida Conta, conforme consta na fl. 11, com vistas a evitar “*bis in idem*” ao tributar operações excluídas da tributação pelo imposto estadual (ICMS Substituição, porque o imposto é pago por antecipação, e afastar a tributação daquilo que a própria lei colocou a salvo por isenção do ICMS ou não incidência do imposto), afinal, a presunção que se instaura sobre a diferença apurada no Levantamento Financeiro se reporta à omissão de saídas tributáveis, nos termos do art. 646, parágrafo único, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.

Neste sentido, necessária será a intervenção, desta relatoria, para que se alcance, apenas, a real repercussão tributária com mercadorias tributáveis, via do Levantamento Financeiro sobre o

exercício de 2009, devendo ser abatida à parcela de operações com prejuízo bruto sobre movimentação com mercadorias sem incidência tributária nas saídas subsequentes, diante da retenção antecipado do ICMS ou pela ocorrência de isenção, evitando a figura inadmissível do **bis-in-idem**, permanecendo, apenas, a ocorrência de ilicitude fiscal calcada na presunção de omissão de saídas de **mercadorias tributáveis** sem pagamento do imposto.

A matéria encontra ressonância em diversos julgados desta Corte "**ad quem**", a exemplo do conforme decidiu o Pretório Excelso, na oportunidade do julgamento do Acórdão nº 318/2013, desta relatoria em caso de idêntica natureza, cuja ementa transcrevo:

**“RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. OPERAÇÕES ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTADAS. PARCIALIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA.**

*A denúncia de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de notas fiscais constatadas mediante levantamento financeiro suscita alteração no valor do crédito tributário correspondente, frente à constatação de que uma parte dessas saídas compreenderam mercadorias não tributáveis ou sujeitas ao regime de pagamento por substituição tributária, impondo, dessa forma, a dedução do valor das operações apontadas no Levantamento da Conta Mercadorias com mercadorias não tributáveis ou com substituição tributária da diferença tributável apurada no Demonstrativo Financeiro. Reforma da decisão recorrida.” (Acórdão nº 318/2013, D.O.E. de 11/10/2013, Rel. Consº João Lincoln Diniz Borges)*

Assim, não nos resta alternativa senão motivar a corrigenda de ofício do crédito tributário a ser exigido do contribuinte, com exclusão da parcela indevida da repercussão tributária, conforme se vê abaixo:

#### **EXERCÍCIO DE 2009:**

= Omissões de Vendas apurada no Levantamento Financeiro de 2009 (=)	R\$	1.316.337,46
= Prejuízo Bruto Apurado na Conta Mercadorias c/ mercadorias		
sujeitas a substituição tributária, isentas e/ou não tributadas .....	(-)	R\$ 484.440,18
<b>= DIFERENÇA TRIBUTÁVEL.....</b>	<b>(=)</b>	<b>R\$ 1.131.897,28</b>
<b>= ICMS DEVIDO (1,86%).....</b>	<b>(x)</b>	<b>R\$ 192.422,53</b>

Neste contexto, necessário será a redução do ICMS devido com correspondente multa por infração.

Vale ressaltar que no tocante ao exercício de 2008, a fiscalização levou em consideração, de forma equivocada, os ditames normativos da Lei Complementar nº 123/2006 para aplicação da alíquota de 1,25% de ICMS, quando deveria equiparar a repercussão tributária aos contribuintes inseridos no regime de pagamento normal do imposto.

Assim, não caberia a adoção da alíquota diferenciada do Simples Nacional, como proposta pela fiscalização, o que demandaria complementação de crédito tributário, no entanto, diante da supressão de instância e de efeito de decadência não é mais possível sua constituição através de novo lançamento.

Por fim, necessário reduzir a penalidade aplicada sobre o exercício de 2008, que se manteve, indevidamente, no percentual de 150%, quando o correto seria no percentual de 100% do imposto, necessitando, portanto, sua adequação para o valor devido, diante das alterações advindas da Lei nº 10.008/13, em conformidade ao disciplinada estampado no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Diante dessa realidade, resta-me, apenas, retificar a sentença proferida na instância prima de julgamento, tornando parcial a exigência de ICMS sobre o exercício de 2009, e manutenção das diferenças apuradas em 2008, diante da existência de omissões com mercadorias tributáveis objeto da presunção legal estampada no art. 646 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, na qual demonstro, abaixo, o crédito tributário remanescente:

Infração	Data		Tributo	Multas	Multas Recidivas	Total
	Início	Fim				
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/2008	31/12/2008	10.050,62	10.050,62	0,00	20.101,24
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/2009	31/12/2009	192.422,53	192.422,53	0,00	384.845,06
TOTAL			202.473,15	202.473,15	0,00	404.948,20

“EX POSITIS”,

**V O T O** - pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo *provimento parcial*, alterando a decisão da instância julgadora prima que julgou PROCEDENTE e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 933300008.09.0001733/2013-21 (fl.7), lavrado em 17 de outubro de 2013, contra a empresa JOSÉ IRLEY ANDRADE DE LIRA., inscrita no CCICMS sob nº 16.117.45-2, devidamente qualificada nos autos, tornando exigível o crédito tributário no montante de R\$ 404.946,30 (quatrocentos e quatro mil, novecentos e quarenta e seis reais e trinta centavos), sendo R\$ 202.473,15 (duzentos e dois mil, quatrocentos e setenta e três reais e quinze centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 158, I c/c 160, I e 150 c/c o artigo 646, todos do RICMS aprovado pelo Dec. n.º 18.930/97, e R\$ 202.473,15 (duzentos e dois mil, quatrocentos e setenta e três reais e quinze centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, V, “f”, da Lei n.º 6.379/96, com redação alterada pela Lei Estadual nº 10.008/2013.

Em tempo, cancelo, por indevida, a importância de R\$ 31.352,84, de ICMS, e de R\$ 36.378,15, de multa por infração.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 27 de outubro de 2016

**JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES**  
**Conselheiro Relator**