



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

Processo nº 112.411.2013-7

Recursos HIE/VOL/CRF Nº 320/2015

1º Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS

1º Recorrida: DN VEÍCULOS PEÇAS E SERVIÇOS LTDA

2º Recorrente: DN VEÍCULOS PEÇAS E SERVIÇOS LTDA

2º Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS

Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE CABEDELO

Autuante: LUIZ ANSELMO DA SILVA SEABRA.

Relator: CONSº. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES

OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS FISCAIS. PARCIALIDADE. CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. CONCORRÊNCIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PARCIALIDADE. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL REGULAR. IMPROCEDENTE. DECISÃO ALTERADA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Caracterizada a parcialidade na infração lastreada pela presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis detectadas através da constatação de falta de lançamento de notas fiscais de entrada nos livros fiscais. Acolhimento em parte das razões excludentes da exigência fiscal, com manutenção da repercussão tributária sobre os demais lançamentos indiciários. - As vendas de mercadorias por meio de cartão de crédito declaradas pelo contribuinte em valores inferiores aos informados pelas administradoras de cartão de crédito e débito faz eclodir a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. No caso dos autos ocorreu conflito de denunciação, restando sucumbente esta exigência por ser de menor valor. - Comprova-se a parcialidade da exigência calcada na cobrança de ICMS - substituição tributária diante da juntada de documentos de arrecadação, com manutenção para as demais não evidenciadas sua devida retenção e recolhimento do imposto, na forma definida pela lei. - Derrocada da exigência fiscal apoiada pelo resultado demonstrado no levantamento financeiro diante da acolhida e retificação de dados lançados na Escrituração Contábil autenticada pela Junta Comercial e no SPED-ECD, ambas regulares e tempestivas. - Redução da penalidade em face da eficácia da Lei nº 10.008/2013. - Reforma da decisão recorrida.

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

A C O R D A M os membros da 2ª Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à

unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso hierárquico por regular e do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito pelo *desprovemento* do primeiro e *provimento parcial* do segundo para modificar, quanto aos valores, a sentença monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento 93300008.09.000001348/2013-84, lavrado em 22/08/2013, contra a empresa DN VEÍCULOS PEÇAS E SERVIÇOS LTDA., inscrição estadual nº 16.157.746-6, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 87.146,50 (oitenta e sete mil, cento e quarenta e seis reais e cinquenta centavos), sendo R\$ 43.573,25 (quarenta e três mil, quinhentos e setenta e três reais e vinte e cinco centavos) de ICMS por infringência aos artigos 399, VI c/ fulcro no artigo 391, §§5º e 7º, II; 158, c/c 160, I c/ fulcro no artigo 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 43.573,25 (quarenta e três mil, quinhentos e setenta e três reais e vinte e cinco centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, V, “c” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ademais, fica cancelado, por indevido, o montante de R\$ 1.172.223,53, (hum milhão, cento e setenta e dois mil, duzentos e vinte e três reais e cinquenta e três centavos) sendo R\$ 376.216,76, (trezentos e setenta e seis mil, duzentos e dezesseis reais e setenta e seis centavos) de ICMS e R\$ 796.006,77 (setecentos e noventa e seis mil, seis reais e setenta e sete centavos), multa por infração, em vista das fundamentações apresentadas neste voto.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº 10.094/13.

P.R.I.

Segunda Câmara, Sala das Sessões, Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 31 de março de 2017.

João Lincoln Diniz Borges
Cons. Relator

Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros da 2ª Câmara, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, DORICLÉCIA DO NASCIMENTO LIMA PEREIRA e DOMÊNICA CUTINHO DE SOUZA FURTADO.

Assessora Jurídica

RELATÓRIO

Examinam-se neste Colegiado os recursos hierárquico e voluntário nos moldes dos artigos 80 e 77 da Lei nº 10.094/2013, diante do inconformismo da autuada com a sentença prolatada na instância prima que considerou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001348/2013-84, lavrado em 22 de agosto de 2013.

O Auto de Infração acima citado aponta que a recorrente cometeu as seguintes infrações:

FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO) >> Falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária, tendo em vista o contribuinte substituído ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária sem a devida retenção do imposto devido.

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.

OMISSÃO DE VENDAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido 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.

Por esta infração, a autuada ficou sujeita ao lançamento oficial fundamentado nos artigos 399, VI c/ fulcro no artigo 391, §§ 5º e 7º, II; art.158, I; art.160, I, com fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e, proposta de aplicação de multa por infração com fulcro no art. 82, inciso V, alíneas “a”, “c” e “f”, todos da Lei 6.379/96.

A empresa foi cientificada da autuação, em 16/10/2013, nos termos do art. 11, inciso II, da Lei nº

10.094/2013, vindo a apresentar peça reclamationária consoante *fls. 384 a 392 dos autos*, requerendo, diante das argumentações apresentadas, a improcedência do auto de infração e redução das multas propostas.

Em sede de contestação, o autor do feito, em manifestação às fls. 516, refuta as alegações da peça de defesa, requerendo a procedência do lançamento indiciário.

Com informação de que não há registro de reincidência processual foram os autos conclusos e encaminhados à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, tendo sido distribuídos para o Julgador fiscal, Christian Vilar de Queiroz, que sentenciou a questão pela parcialidade da exigência fiscal, com reconhecimento de concorrência de infrações de parte da lide, conforme sentença às fls. 530 a 550 dos autos.

Pelas alterações, o crédito tributário foi fixado em R\$ 742.559,32, sendo R\$ 371.279,66, de ICMS e multa por infração no valor R\$ 371.279,66, conforme notificação às fls. 552 dos autos.

A empresa autuada foi notificada do julgamento singular em 22/9/2015, consoante prova de Aviso de Recebimento (fl. 553), impetrando recurso contrário à decisão monocrática, reiterando argumentações e fundamentações de fato e direito que passo a dispor em resumo abaixo transcrito:

- que, no tocante a denúncia de falta de lançamento de notas fiscais de entrada, da mesma forma como foi excluída a exigência sobre os exercícios de 2008 e 2010, no ano de 2009 ocorreu o registro contábil das notas fiscais na Escrituração Contábil Digital, confirmando a regular contabilização de acordo com as cópias do Livro Diário em anexo;

- que acerca da denúncia de omissão de saídas de mercadorias via levantamento financeiro dos exercícios de 2008 e 2010, foi desconsiderada a existência de uma contabilidade que atende a todos os requisitos exigidos pela legislação federal, inclusive com a adoção da ECD com base no Lucro Real, devendo ser ajustadas as contas de duplicatas a pagar, empréstimos obtidos, receitas de venda de imobilizado, com inclusão da real movimentação da empresa;

- que existe comprovação de recolhimento do ICMS- Substituição Tributária conforme DAR de pagamento com identificação das notas fiscais objeto de cobrança do ICMS - ST;

Por fim, requer reconhecimento das provas apresentadas da escrituração contábil das notas fiscais de entrada e dos pagamentos de ICMS – Substituição Tributária de acordo com os DAR apresentados.

Far-se-á constar, em anexo ao recurso, documentos inseridos pela recorrente às fls. 560 a 715 dos autos.

Eis o Relatório.

VOTO

Em face de inexistência de razões preliminares a ser enfrentadas, parto para análise meritória da demanda “*sub judice*”, onde faço necessário separar as acusações com base no procedimento de aferição adotado pela fiscalização, no fito de tornar o desfecho da questão mais objetivo e claro, sendo mais compreensivo para as partes interessadas, uma vez que os trâmites estão dentro das diretrizes regulamentares do imposto.

Acusação 1:

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS>>Aquisições de mercadorias com recursos advindos de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis s/o pagamento do imposto nos exercícios de 2008, 2009 e 2010:

Para esta acusação, vislumbra-se que a falta de escrituração de notas fiscais de entradas nos livros próprios suscita a presunção legal de aquisição de mercadorias com receita de origem não comprovada, arrimada no dispositivo regulamentar do artigo 646 do RICMS/PB, senão vejamos:

Art. 646. *O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da*

improcedência da presunção. (g. n)

Fica clarividente na norma tributária presuntiva que, uma vez que realizadas aquisições sem a devida declaração nos livros fiscais próprios, presume-se que o objetivo maior era omitir receitas cuja origem não tem comprovação, posto que emergiram de fontes a margem do Caixa oficial através de vendas sem emissão dos correspondentes documentos fiscais. Por óbvio, receitas não declaradas cobrem despesas igualmente não contabilizadas, tudo ao arrepio da lei.

Por conseguinte, a aplicação da supracitada presunção legal leva à conclusão de que o numerário utilizado para o pagamento das respectivas notas fiscais não registradas adveio de vendas omitidas, configurando-se uma evidente afronta ao art. 158, I, e ao art. 160, I, ambos do RICMS/PB.

Os fatos apurados comprovam que as mercadorias constantes nos demonstrativos coletados no cruzamento das GIM's de terceiros revelam a ocorrência de emissão de notas fiscais de terceiros que atestam veracidade de informações declaradas, comprovando o claro destino comercial nas operações com mercadorias remetidas ao contribuinte autuado, não havendo nas razões recursais qualquer elemento de prova contrária que possa contradizer a presente acusação fiscal.

Em relação à decisão monocrática que excluiu os fatos apurados nos exercícios de 2008 e 2010 pertinentes a esta acusação, vislumbro acerto das fundamentações apresentadas pelo ilustro julgador diante da constatação, em parte, de notas fiscais lançadas nos assentamentos contábeis, onde assiste razão à empresa quanto à argumentação trazida na petição reclamatória, haja vista se comprovar notas fiscais de entrada a título de remessa para demonstração, não existindo venda e, portanto, a infração, na forma em que explicitada na peça fiscal não ocorreu. Além disso, deve ser considerado que em tal operação não houve desembolso de numerários do sujeito passivo.

Neste contexto, a recorrente não conseguiu elidir a presunção, *juris tantum*, para os citados exercícios sendo mantida a decisão recorrida na forma disposta pela tabela abaixo transcrita:

No tocante ao exercício de 2009, reconheço a existência da escrituração contábil trazida, agora, nesta fase de julgamento, a qual se verifica a existência de registro das seguintes notas fiscais de entrada:

PERÍODO/ANO	NF DE ENTRADA	VALOR DA NF (R\$)	ICMS A SER EXCLUÍDO (R\$)
Janeiro/2009	010.627	1.500,00	255,00

Janeiro/2009	0020	13.000,00	2.210,00
Janeiro/2009	0884.84	1.280,00	217,60
Janeiro/2009	09509	3.619,00	615,23
TOTAL			R\$ 3.297,83
Fevereiro/2009	052.502	3.000,00	510,00
Fevereiro/2009	068.008	344,00	58,48
Fevereiro/2009	0995.93	392,50	66,72
TOTAL			R\$ 635,20

A situação acima motiva a exclusão da exigência fiscal sobre os fatos geradores que foram apresentados na inicial.

Como se vê, excluindo estas notas fiscais que tiveram a comprovação de lançamento na escrita contábil – ECD restou, ainda, configurado o fato danoso ao erário, no tocante as demais notas fiscais de entrada que não estão com seus lançamentos efetuados nos assentamentos da contabilidade apresentada pela recorrente, donde se conclui pela procedência parcial da repercussão tributária, materializando a liquidez e certeza do crédito tributário remanescente.

Em face do exposto, compete-me retificar a sentença monocrática, alterando a exigência do crédito tributário pertinente aos lançamentos tributários desta acusação.

Acusação2:

OMISSÃO DE VENDAS >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido 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.

No que se refere a esta acusação verificamos uma delação de omissão de vendas de mercadorias tributáveis, decorrentes de o contribuinte ter declarado valores de suas vendas inferiores às informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, nos termos do art. 646, V, do RICMS/PB, senão vejamos:

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.

Pois bem. Verifica-se de fato que a presente acusação entra em conflito com a acusação acima analisada, revelando existência de concorrência de infrações, correspondente ao exercício de 2009, detectadas mediante a constatação de falta de lançamento de notas fiscais referentes a aquisições nos livros próprios e, também, pela diferença a menor no valor das vendas declaradas pelo contribuinte em confronto com as informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, ambas as técnicas caracterizam infração fiscal consistente na omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Logo, a omissão de saídas caracterizada mediante indicação da referida técnica – cotejo das notas fiscais de aquisição com os assentamentos da escrita do contribuinte –, aplicada em períodos de apuração que se inserem no mesmo exercício alcançado pela venda no cartão de crédito, constitui o ponto de convergência dessas duas técnicas de fiscalização, porque ambas caminham em direção ao mesmo resultado. Observe-se que, não obstante tenham sido constatados por meio de procedimentos fiscalizatórios distintos, possuem origem e natureza idênticas.

Daí, dizer-se que a exigência fiscal baseada no resultado dessas técnicas de auditoria fiscal, caracteriza *bis in idem*, prática essa, vedada no nosso ordenamento jurídico tributário. Eis a razão por que se diz que há concorrência nessas infrações.

Neste sentido, mantenho a improcedência da presente acusação, ratificando a decisão recorrida.

Acusação 3:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA:

Trata-se acusação de falta de recolhimento do ICMS-ST incidente quando das mercadorias que deram entrada no estabelecimento adquirente sem a devida retenção na fonte, como consequência, sem o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, situação que conduziu à lavratura do auto de infração referente às faturas não quitadas.

Ora, o fato de a empresa remetente não reter o ICMS, incidentes nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, não inibe ou exclui a responsabilidade tributária do contribuinte substituído em proceder ao recolhimento do ICMS que é devido nestas operações.

Neste contexto, verifico que as mercadorias alegadas não sujeitas a sistemática da Substituição tributária foram devidamente excluída das notas fiscais objeto da cobrança ainda na fase de lançamento. O lançamento contido na acusação presente remete a materializada perfeita da infração apurada diante da subsunção do fato à norma tributária, sendo imprópria a alegação de deficiência em relação à capitulação legal da infração cometida, diante da previsão legal sobre a responsabilidade tributária, bastando para isso, uma leitura no artigo 33, inciso I, parágrafo sexto da Lei nº 6.379/96, "***in verbis***":

*Art. 33 – Fica atribuída à **condição de sujeito passivo por substituição**, em relação às prestações de serviços e às mercadorias constantes do Anexo Único desta Lei, ao:*

I - Industrial, comerciante, produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica ou outra categoria de contribuinte, em relação às mercadorias ou bens constantes do Anexo único desta Lei.

(...)

§6º- A substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, na hipótese de o documento fiscal próprio não indicar o valor do imposto, objeto da substituição tributária. (grifo nosso)

Não obstante a definição legal da responsabilidade do sujeito passivo por substituição, o próprio Regulamento do ICMS é normatizador desta condição e da forma, indicando o procedimento a ser adotado pelo contribuinte, especificando, inclusive, o prazo para o recolhimento do imposto devido, conforme inteligência emergente do artigo 415, parágrafo único, inciso II c/c artigo 429, todos do RICMS/91:

Art. 390. *Nas operações internas e interestaduais com os produtos constantes do Anexo 05, adotar-se-á o regime de substituição tributária, obedecendo-se aos percentuais nele fixados como índices mínimos de taxa de valor acrescentado (TVA).*

(...)

§ 6º *As mercadorias que estejam sob regime de substituição tributária, **quando provenientes de outras unidades da Federação, sem retenção do imposto, ficarão sujeitas ao pagamento antecipado do imposto, nas formas e prazos estabelecidos neste Capítulo.***

Art. 391. *Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao*

*I – industrial, comerciante, produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica ou **outra categoria de contribuinte**, em relação às mercadorias ou bens constantes do Anexo 05 (Lei nº 7.334/03);*

(..)

§ 7º *Equiparam-se às categorias mencionadas no “caput”:*

I -omissis;

*II - **qualquer possuidor**, inclusive o comerciante varejista, que adquirir os produtos constantes no Anexo 05, sem retenção e pagamento do imposto.*

§ 8º *A responsabilidade de que trata o inciso III do “caput” **não exclui a do contribuinte substituído, na hipótese de o documento fiscal próprio não indicar o valor do imposto**, objeto do recolhimento fonte (Lei nº 7.334/03).*

Art. 399. *O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:*

*I - **no momento da entrada do produto no território deste Estado**, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipada;*

O julgamento de 1º instância reconheceu a existência de recolhimento de ICMS - ST de responsabilidade, referente a alguns dos fatos apurados pela fiscalização e que originaram o lançamento indiciário com base na sistemática da substituição tributária.

Da mesma forma, verifica-se a existência de prova documental acerca do recolhimento efetuado pela recorrente, vindo a ser acostada cópia de DAR'S com pagamento processado pela autuada com devida autenticação nos citados documentos às fls. 693 a 715, situação que inquina parte remanescente do crédito tributário sentenciado.

Assim, resta ainda parte da exigência não recolhida da denúncia, sendo acolhido a exclusão do ICMS – ST exigido para alguns meses apurados, diante da comprovação de pagamento referente as seguintes notas fiscais de entrada, senão vejamos:

MÊS/ANO	NOTAS FISCAIS N°	VALORES ICMS A SEREM EXCLUÍDOS
AGOSTO/2009	5140, 5141 e 5142	414,47
NOVEMBRO/2009	7440, 7474, 7485 e 7497	334,57
DEZEMBRO/2009	7650, 7651 e 7662	1.391,60
JANEIRO/2010	11 e 12	1.742,32
MARÇO/2010	799	814,56
MAIO/2010	1465, 1466, 1485, 1583 e 1585	595,23
JULHO/2010	2356, 2385, 2386, 2416 e 2417	995,55
AGOSTO/2010	2792, 2899 e 2900	138,36

SETEMBRO/2010	3383	300,45
OUTUBRO/2010	3431, 3432 e 3433	320,42

Como se vê, a análise é precisa e clara, não deixa margem de dúvida, quanto ao montante de ICMS que se encontra quitado, diante da comprovação de recolhimento pertinente às notas fiscais com produtos sujeitos a retenção pela sistemática da substituição tributária, além do montante residual que não encontra correspondente pagamento.

Neste contexto, retifico o montante devido que foi sentenciado, diante do acolhimento das provas trazidas pela recorrente.

Acusação 4:

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO. EXERCÍCIOS DE 2008 E 2010:

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 citados.

Trata-se, portanto, de infração que 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.

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. (...)

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.*” (Grifo nosso).

Como se deflui da legislação acima transcrita, o levantamento financeiro consiste em técnica de auditoria absolutamente legítima de que se vale a fiscalização para aferição da movimentação financeira, independente da adoção de uma escrituração contábil regular ou não, onde as diferenças apuradas suportam o lançamento indiciário do ICMS devido, arrimada numa 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 equívocos na apuração dos valores pela não consideração da contabilidade que se encontra regular e tempestiva, vindo a acostar os assentamentos contábeis em livros e demonstrativos, bem como em Balanço Patrimonial.

Neste sentido, acolho a contabilidade disponibilizada pela recorrente para ajustar os dados financeiros não coletados ou em necessidade de retificação diante da legitimidade da documentação da origem e a destinação financeira específica, frente ao procedimento fiscal realizado, conforme realidade da escrituração contábil dos exercícios de 2008 e 2010.

Sobre o demonstrativo financeiro do exercício de 2008, reconheço a existência da rubrica de outras receitas operacionais no valor de R\$ 50.822,06, comprovada no Balanço Analítico da Contabilidade da recorrente (fls. 478), e que não foram computadas pela fiscalização, bem como da existência de duplicatas a receber no valor de R\$ 129.553,50, e de saldos finais de Caixa e Bancos nos valores, respectivos, de R\$ 34.828,48 e R\$ 12.293,78.

Da mesma forma, verifica-se a existência de saldo de duplicatas a pagar decorrente da conta de fornecedores no valor de R\$ 1.056.392,03, que é dedutível da conta de compras de mercadorias no exercício, não considerada pela fiscalização, bem como promovo ajustes nas despesas administrativas, financeiras e tributárias declaradas no Demonstrativo do Resultado do Exercício - DRE.

Outrossim, da análise da movimentação fiscal apurada pela fiscalização sobre o exercício de 2008, vejo que o julgador singular deixou de observar a constatação de existência de operações com mercadorias não tributáveis (isentas, substituição tributária) que se encontram inseridas no procedimento fiscal da Conta Mercadorias, sendo constatada a existência de prejuízo bruto apurado nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e/ou não tributadas apontado na Conta Mercadorias do citado exercício (fl.17), porquanto indevida é a tributação de tais operações por se encontrar sob o regime da antecipação do imposto, ou legalmente afastada sua cobrança por isenção ou não incidência, afinal, a presunção que se instaura sobre a diferença

apurada no Levantamento Financeiro há que se reportar tão somente 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 Levantamento Financeiro, sobre o exercício de 2008, devendo ser abatida a 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.

Dessa forma, para uma melhor assimilação e visualização dos ajustes realizados, passo a demonstrar a composição do Levantamento Financeiro, senão vejamos:

LEVANTAMENTO FINANCEIRO DE 2008

RECEITAS	VALOR	DESPESAS	VALOR
Venda de Mercadorias no Exercício	782.800,00	Compras de Mercadorias no Exercício	1.759.335,10
(-)Duplicatas a Receber no próximo Exercício	(129.553,50)	(-)Duplicatas a Pagar no próximo Exercício	(1.056.392,10)
SUB-TOTAL	653.246,50	SUB-TOTAL	702.943,10
Outras Receitas Comprovadas	50.822,06	Duplicatas Pagas Referente o Exercício Anterior	0,00
Saldo Inicial de Caixa	0,00	Fretes e Seguros	
Saldo Inicial em Bancos C/Corrente	0,00	Compras p/ Ativo Fixo e Uso/Consumo	82.299,59

Outras Compras p/ Ativo Fixo	0,00
Outras Compras p/ Uso/Consumo	0,00
Despesas Administrativas	86.813,29
Despesas Financeiras	27.577
Despesas Tributárias	222,3
Outras Despesas (Pgto. de Empréstimos, Etc)	944,8
Saldo Final de Caixa	34.828,48
Saldo Final em Bancos C/Corrente	12.293,78

TOTAL DAS RECEITAS
704.068,12

TOTAL DAS DESPESAS
913.094,52

(-) Total das Despesas (se menor) -

(-) Total das Receitas (se menor)

(=) Disponibilidade -

(=) Omissão de Vendas **209.026,40**

= Omissões de Vendas apurada no Levantamento Financeiro

R\$ 209.026,40

(-) Prejuízo Bruto Apurado na Conta Mercadorias c/

(R\$ 307.612,03)

mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e/ou não tributadas

= DIFERENÇA TRIBUTÁRIA R\$ 0,00

ICMS DEVIDO 17,00% R\$ 0,00
ALÍQ. =

MULTA R\$ 0,00
(100%).....

TOTAL DEVIDO..... R\$ 0,00
.....

Pelo resultado acima, evidenciou uma situação deficitária no levantamento financeiro, porém sem repercussão tributária com mercadorias tributáveis ao ponto de evidenciar falta de recolhimento do imposto, diante da comprovação de prejuízo bruto com mercadorias isentas e não tributárias ser superior ao montante com mercadorias tributáveis, o que caberia a adoção de outra técnica mais apropriada para alcançar os fatos denunciados.

Sobre o demonstrativo financeiro do exercício de 2010, faço comungar com as mesmas correções necessárias em itens do procedimento fiscal realizado, tomando as informações contábeis disponibilizadas na Escrituração Contábil Digital – ECD, relativo aos saldos iniciais e finais de Caixa e Bancos c/Movimento, além da retificação das receitas de vendas de mercadorias e de serviços prestados, bem como de valores das duplicatas a Receber de Duplicatas a Pagar nos exercícios seguintes que não foram consideradas no levantamento, lembrando, ainda, que no caso presente não ocorreu prejuízo bruto com mercadorias isentas e não tributáveis.

Dessa forma, para uma melhor assimilação e visualização dos ajustes realizados, passo a demonstrar a composição do Levantamento Financeiro, senão vejamos:

LEVANTAMENTO FINANCEIRO DE 2010

RECEITAS	VALOR	DESPESAS	VALOR
-----------------	--------------	-----------------	--------------

Venda de Mercadorias no Exercício	24.083.571,81	Compras de Mercadorias no Exercício	12.693.47
(-)Duplicatas a Receber no próximo Exercício	(1.394.006,52)	(-) Duplicatas a Pagar no próximo Exercício	(982.506,0
SUB-TOTAL	22.689.565,29	SUB-TOTAL	11.710.96
Outras Receitas Não Operacionais	2.559,79	Duplicatas Pagas referente ao Exercício Anterior	0,0
Saldo Inicial de Caixa	.752,84	33 Fretes e Seguros	
Saldo Inicial em Bancos C/Corrente	7.937,15	Compras p/ Ativo Fixo e Uso/Consumo	433.369,5
		Outras Compras p/ Ativo Fixo	0,00
		Outras Compras p/ Uso/Consumo	0,00
		Despesas Operacionais	1.336.538
		Despesas Administrativas	1.013.386
		Despesas Financeiras	503.026,1
		Despesas Tributárias	148.210,2
		Outras Despesas (Pgto. de Empréstimos, etc)	154.108,9
		Saldo Final de Caixa	813.616,4
		Saldo Final em Bancos C/Corrente	101.110,6

TOTAL DAS RECEITAS	22.733.815,07	TOTAL DAS DESPESAS	15.200.94
(-) Total das Despesas (se menor)	15.200.949,33	(-) Total das Receitas (se menor)	
(=) Disponibilidade	7.532.865,74	(=) Omissão de Vendas	
= Omissões de Vendas apurada no Levantamento Financeiro		R\$ 0,00	
= DIFERENÇA TRIBUTÁRIA		R\$ 0,00	
ICMS DEVIDO 17,00% ALÍQ. =		R\$ 0,00	
MULTA (100%).....		R\$ 0,00	
TOTAL DEVIDO.....		R\$ 0,00	

Diante dessa realidade, resta-me, apenas, corrigir a sentença proferida na instância prima de julgamento, acolhendo os reclamos da recorrente, diante da constatação de falta de repercussão tributária ventilada pela peça exordial, improcedendo a exigência fiscal por falta de objeto material.

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 TRIBUTÁDAS. 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)

Por derradeiro, necessário acolher as alterações advindas da Lei nº 10.008/13 – D.O.E de 06.06.13, cabendo à redução das penalidades aplicadas em 50% dos valores originais, emface do Princípio da Retroatividade da Lei mais benigna disciplinada no *art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN*, diante da vigência da lei retro mencionada.

Destarte, com as devidas correções, o crédito tributário ficará constituído conforme o demonstrativo abaixo:

Infração	Data		Tributo	Multas	Total
	Início	Fim			
OMISSÃO DE VENDAS	01/01/2009	31/12/2009	0,00	0,00	0,00
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	22/08/2008	31/12/2008	0,00	0,00	0,00
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	01/01/2010	31/12/2010	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO	01/09/2008	30/09/2008			

DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS			0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/10/2008	31/10/2008	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/01/2009	31/01/2009	355,61	355,61	711,22
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/02/2009	28/02/2009	2.143,97	2.143,97	4.28
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/03/2009	31/03/2009	200,93	200,93	401,86
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/05/2009	31/05/2009	411,97	411,97	823,94
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/06/2009	30/06/2009	171,66	171,66	343,32

FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/07/2009	31/07/2009	5.165,37	5.165,37	10.33
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/08/2009	31/08/2009	108,80	108,80	217,60
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/09/2009	30/09/2009	357,17	357,17	714,34
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/10/2009	31/10/2009	1.612,35	1.612,35	3.22
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/11/2009	30/11/2009	351,90	351,90	703,80
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/12/2009	31/12/2009	786,98	786,98	1.57
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS	01/01/2010	31/01/2010	0,00	0,00	0,00

PRÓPRIOS

FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/02/2010	28/02/2010	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/03/2010	31/03/2010	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/04/2010	30/04/2010	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/05/2010	31/05/2010	307,80	307,80	615,60
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/06/2010	30/06/2010	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/07/2010	31/07/2010	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO	01/08/2010	31/08/2010			1.29

DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS			645,15	645,15	
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/09/2010	30/09/2010	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/10/2010	31/10/2010	161,50	161,50	323,00
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/11/2010	30/11/2010	766,62	766,62	1.533,24
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/12/2010	31/12/2010	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/11/2008	30/11/2008	0,00	0,00	0,00
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	01/12/2008	31/12/2008	48,43	48,43	96,86

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/01/2009	31/01/2009	0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/02/2009	28/02/2009	0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/04/2009	30/04/2009	156,13	156,13	31
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/05/2009	31/05/2009	970,93	970,93	1.94
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/06/2009	30/06/2009	756,63	756,63	1.51
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/07/2009	31/07/2009	2.825,64	2.825,64	5.65

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/08/2009	31/08/2009	1.823,89	1.823,89	3.647,78
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/09/2009	30/09/2009	1.367,28	1.367,28	2.73
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/10/2009	31/10/2009	5.641,58	5.641,58	11.28
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/11/2009	30/11/2009	1.262,22	1.262,22	2.524,44
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/12/2009	31/12/2009	0,00	0,00	0,00
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/01/2010	31/01/2010	1.241,97	1.241,97	2.483,94

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/02/2010	28/02/2010	1.225,13	1.225,13	2.45
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/03/2010	31/03/2010	560,86	560,86	1.12
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/05/2010	31/05/2010	126,12	126,12	252,24
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/06/2010	30/06/2010	78,07	78,07	156,14
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/07/2010	30/07/2010	2.475,67	2.475,67	4.951,34
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/08/2010	31/08/2010	2.431,00	2.431,00	4.862,00

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/09/2010	30/09/2010	3.263,78	3.263,78	6.527,56
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/10/2010	31/10/2010	3.770,14	3.770,14	7.54
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO)	01/12/2008	31/12/2008	0,00	0,00	0,00
TOTAL			43.573,25	43.573,25	87.146,50

Diante destas considerações, arrimada na legislação de regência e nas considerações de cunho legal, esta Relatoria acata parcialmente os pedidos recursais decidindo, apenas, em modificar, quanto aos valores à sentença monocrática, em face das razões de prova apresentadas pautadas na contabilidade e na ECD dos exercícios fiscalizados, dando como líquido e certo o crédito tributário retificado.

Pelo exposto,

V O T O - pelo recebimento do recurso hierárquico por regular e do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito pelo *desprovemento* do primeiro e *provimento parcial* do segundo para modificar, quanto aos valores, a sentença monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento 93300008.09.000001348/2013-84, lavrado em 22/08/2013, contra a empresa DN VEÍCULOS PEÇAS E SERVIÇOS LTDA., inscrição estadual nº 16.157.746-6, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ 87.146,50 (oitenta e sete mil, cento e quarenta e seis reais e cinquenta centavos), sendo R\$ 43.573,25 (quarenta e três mil, quinhentos e setenta e três reais e vinte e cinco centavos) de ICMS por infringência aos artigos

399, VI c/ fulcro no artigo 391, §§5º e 7º, II; 158, c/c 160, I c/ fulcro no artigo 646, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 43.573,25 (quarenta e três mil, quinhentos e setenta e três reais e vinte e cinco centavos) de multa por infração, nos termos do art. 82, V, “c” e “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ademais, fica cancelado, por indevido, o montante de R\$ 1.172.223,53, (hum milhão, cento e setenta e dois mil, duzentos e vinte e três reais e cinquenta e três centavos) sendo R\$ 376.216,76, (trezentos e setenta e seis mil, duzentos e dezesseis reais e setenta e seis centavos) de ICMS e R\$ 796.006,77(setecentos e noventa e seis mil, seis reais e setenta e sete centavos), multa por infração, em vista das fundamentações apresentadas neste voto.

Segunda Câmara de Julgamento, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 31 de março de 2017.

JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES
CONSELHEIRO RELATOR