



**Conselho de Recursos Fiscais**

**Processo nº 018.087.2013-0**

**Acórdão nº 264/2015**

**Recurso HIE/CRF-204/2014**

**Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROC. FISCAIS – GEJUP**

**Recorrida: DEOCLECIANO SILVA DE SOUSA - ME.**

**Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE SOUSA**

**Autuante: MARGÔNIA MARIA ABREU PESSOA**

**Relator: CONS. FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO**

**OMISSÃO DE SAÍDAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. AJUSTES REALIZADOS PARA EXCLUSÃO DAS MERCADORIAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS. COMINAÇÃO DE PENALIDADE MENOS SEVERA POR LEI POSTERIOR. DECISÃO SINGULAR ALTERADA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

A comprovação de déficit financeiro, em virtude de despesas incorridas superiores às receitas declaradas, faz eclodir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis prevista na legislação de regência.

Redução da penalidade por força da alteração da Lei nº 6.379/96, advinda da Lei nº 10.008/2013.

**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 Hierárquico, por regular e, no mérito, pelo seu **DESPROVIMENTO**, alterando quanto aos valores a decisão singular que julgou, **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.0000230/2013-39** (fl.7), lavrado em 4/3/2013, contra o contribuinte **DEOCLECIANO SILVA DE SOUSA - ME.**, CCICMS nº 16.140.794-3, qualificado nos autos, condenando-o ao pagamento do crédito tributário no montante de **R\$ 203.754,88** (duzentos e três mil, setecentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e oito centavos), sendo **R\$ 101.877,44** (cento e um mil, oitocentos e setenta e sete reais e quarenta e quatro centavos), de ICMS, por infração aos artigos 158, I, 160, I, c/c o art. 646, parágrafo único, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº

18.930/97, e **R\$ 101.877,44 (cento e um mil, oitocentos e setenta e sete reais e quarenta e quatro centavos)**, de multa por infração, nos termos do art. 82, V, alínea “f”, da Lei nº 6.379/96, com a nova redação dada pela Lei Estadual nº 10.008/2013, publicada no D.O.E. em 8/6/2013.

Ao mesmo tempo, cancelo, por indevido, o montante de **R\$ 390,42 (trezentos e noventa reais e quarenta e dois centavos)**, de ICMS, e **R\$ 101.877,44 (cento e um mil, oitocentos e setenta e sete reais e quarenta e quatro centavos)**, a título de multa por infração, com fundamento nas razões acima citadas.

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

**P.R.I.**

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 29 de maio de 2015.**

**Francisco Gomes de Lima Netto  
Cons. Relator**

**Gíanni Cunha da Silveira Cavalcante  
Presidente**

**Participaram do presente julgamento os Conselheiros, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO E ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO.**

**Assessora Jurídica**



**GOVERNO  
DA PARAÍBA**

**RECURSO HIE/CRF nº 204/2014**

**Recorrente** : GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROC. FISCAIS – GEJUP  
**Recorrida** : DEOCLECIANO SILVA DE SOUSA - ME.  
**Preparadora** : COLETORIA ESTADUAL DE SOUSA  
**Autuante** : MARGÔNIA MARIA ABREU PESSOA  
**Relator** : CONS.º FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO

**OMISSÃO DE SAÍDAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. AJUSTES REALIZADOS PARA EXCLUSÃO DAS MERCADORIAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS. COMINAÇÃO DE PENALIDADE MENOS SEVERA POR LEI POSTERIOR. DECISÃO SINGULAR ALTERADA QUANTO AOS VALORES. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.**

A comprovação de déficit financeiro, em virtude de despesas incorridas superiores às receitas declaradas, faz eclodir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis prevista na legislação de regência.

Redução da penalidade por força da alteração da Lei nº 6.379/96, advinda da Lei nº 10.008/2013.

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

**RELATÓRIO**

Em análise, neste Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o presente **recurso hierárquico**, interposto nos moldes do art. 80 da Lei nº 10.094/2013, contra a decisão monocrática que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.0000230/2013-39**, lavrado em 4/3/2013, (fls. 7), no qual o contribuinte acima identificado é acusado da(s) irregularidade(s) e/ou infração(ões) descrita(s) na forma abaixo:

*“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 - DIFERENÇAS TRIBUTÁVEIS APURADAS CONFORME DEMONSTRATIVOS FINANCEIROS ANEXOS”*

Pelos fatos acima descritos, foi incurso o contribuinte como infringente ao **art. 158, I; art. 160, I, c/c o art. 646, parágrafo único**, do RICMS, aprovado pelo Decreto 18.930/97, sendo proposta multa por infração com fulcro no **art. 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96**, com exigência de crédito tributário no valor de **R\$ 204.535,72** sendo **R\$ 102.267,86**, de ICMS, e **R\$ 102.267,86**, de multa por infração.

Instruem os autos, cópias de demonstrativos do Levantamento da Conta Mercadorias e Levantamento Financeiro com respectivos detalhamentos, Fichas Financeiras, Informações Econômico-Fiscais (Frente GIM), Registro de Inventário, Registro de Apuração do ICMS, dos exercícios 2008 a 2011, entre outros.

Cientificado da autuação por AR – Aviso de Recebimento dos Correios, em 8/3/2013 (*fl.147*), o contribuinte tornou-se revel, consoante Termo de Revelia lavrado em 18/4/2013 (*fl.148*).

Sem registro de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos (*fl.150*) à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, sendo estes distribuídos ao julgador fiscal, Petrônio Rodrigues Lima, que, após apreciação e análise, entendeu correta a aplicação da técnica de Levantamento Financeiro utilizada para lavratura do auto de infração, e tendo em vista que a Lei nº 10.008/2013, publicada no D.O.E. em 8.6.2011, alterou o percentual da multa anteriormente aplicável de 200%, reduzindo para 100%, prevista no art. 82, V, da Lei nº 6.379/96, exarou sentença (*fls.153/155*) julgando o Auto de Infração **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, nos termos do entendimento descrito a seguir.

**“OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. REVELIA. CORREÇÃO DE PENALIDADE.**

*Quem se mantém em estado de revelia assume o ônus das acusações que lhe estão sendo impostas, presumindo-se como verdadeiras os fatos insertos na exordial. A redução das multas decorrente da legislação em vigor, sucumbiu parte do crédito tributário exigido.*

**AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.”**

Com os ajustes, o crédito tributário exigido passou ao montante de R\$ 204.535,72, sendo R\$ 102.267,86, de ICMS, e R\$ 102.267,86, de multa por infração, sendo cancelado, por indevido, o valor excedente no montante de R\$ 102.267,86, lançado a título de multa por infração.

Regularmente cientificado da sentença singular, através de AR – Aviso de Recebimento dos Correios, em 23/1/2014 (*fl.158*), o contribuinte não se apresentou nos autos.

Em contra-arrazoado, o autuante declara concordância com o veredicto exarado pela instância julgadora singular (*fl.161*).

Seguindo critério regimental previsto, os autos foram, a mim, distribuídos, para análise e decisão.

**É o RELATÓRIO.**

**VOTO**

O presente recurso hierárquico decorre de decisão da autoridade julgadora singular que entendeu pela redução do crédito tributário lançado, ao reconhecer procedente, em parte, o lançamento de ofício efetuado, acolhendo, como indevida, a parte do crédito tributário relativa ao percentual da penalidade excedente a 100% aplicada nos períodos autuados, por força da alteração de seu valor previsto no art. 82, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 6.379/96, determinado pelo art. 1º, inciso XII, da Lei nº 10.008/2013, publicada no D.O.E. em 8.6.2013.

Em face da inexistência de recurso voluntário, impõe-se apreciar as razões meritórias e motivadoras da decisão proferida pela instância *a quo*, onde faço mister tecer considerações acerca da técnica de aferição fiscal adotada pela fiscalização, com o fim de tornar mais claro e objetivo o entendimento quanto à apuração do montante do crédito tributário lançado.

Com efeito, a acusação é de que o contribuinte, no período de 1º/1/2008 a 31/12/2008, 1º/1/2009 a 31/12/2009, 1º/1/2010 a 31/12/2010 e de 1º/1/2011 a 31/12/2011, *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*, conforme descrito na peça basilar (*fl.7*).

A técnica de Levantamento Financeiro constitui procedimento de aferição fiscal, previsto no art. 643, I, do RICMS, que permite ao auditor fiscal concluir sobre o equilíbrio entre os somatórios dos desembolsos efetuados e as receitas auferidas pelo contribuinte. Assim, caso se constate que os desembolsos foram superiores às disponibilidades, a legislação tributária autoriza o fisco a se valer da presunção “*juris tantum*”, arrimada no art. 643, §4º, I, e §6º, e art. 646, parágrafo único, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, que prevê a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, cabendo, ao sujeito passivo, a prova da improcedência da presunção, nos termos abaixo transcritos:

*“Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será procedido exame nas escritas fiscal e contábil das pessoas sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à*

*exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto, consoante as operações de cada exercício.*

*(...)*

*§ 4º Para efeito de aferição da regularidade das operações quanto ao recolhimento do imposto, deverão ser utilizados, onde couber, os procedimentos abaixo, dentre outros, cujas repercussões são acolhidas por este Regulamento:*

*I - a elaboração de Demonstrativo Financeiro, através do qual deverão ser evidenciadas todas as receitas e despesas, bem como considerada a disponibilidade financeira existente em Caixa e Bancos, devidamente comprovada, no início e no final do período fiscalizado;*

*(...)*

*§ 6º As diferenças verificadas em razão dos procedimentos adotados nos incisos I e II do § 4º deste artigo denunciam irregularidade de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, observado o disposto no parágrafo único do art. 646 deste Regulamento.*

*(...)*

*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.”*

Neste contexto, ocorrendo a hipótese aventada, dá-se a presunção legal de que o *déficit* encontrado teve origem nas vendas pretéritas omitidas, inferindo-se que foram auferidas receitas que ficaram à margem do faturamento oficial do estabelecimento e posteriormente levadas para liquidação das despesas efetuadas sem lastro financeiro.

*In casu*, aplicada a técnica de Levantamento Financeiro aos exercícios de 2008 a 2011, a fiscalização constatou em todos os exercícios a ocorrência de desembolsos superiores às receitas declaradas pelo estabelecimento, levando-se à convicção de que o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento

do imposto devido, configurando a desobediência do contribuinte aos artigos 158, I, e 160, I, do mesmo Regulamento, que assim prevê:

*“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;***

*(...)”*

Todavia, no levantamento efetuado dos exercícios 2008, 2009 e 2010, há que ser realizado ajuste na apuração do imposto devido visando à dedução, no valor total da “omissão de vendas” apurada pelo Levantamento Financeiro, da parcela referente ao prejuízo bruto apurado nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e/ou não tributadas apontado no Levantamento da Conta Mercadorias (fls. 10, 13 e 16) daqueles exercícios, porquanto indevida a tributação de tais operações por se encontrar o ICMS pago por antecipação, 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 referido Regulamento.

Nesse sentido, já decidiu esta Egrégia Corte de Julgamento, quando da análise de questões semelhantes, cujos Acórdãos abaixo transcrevo:

***“LEVANTAMENTO FINANCEIRO***

*No equacionamento das receitas e das despesas de um estabelecimento mercantil, quando os pagamentos superam as disponibilidades financeiras, a ilação que se tem é da ocorrência de omissões de vendas. Ressalvado ao contribuinte a prova de insubsistência dessa presunção. “In casu”, ficou constatada a existência de ingressos oriundos de mercadorias sujeitas à tributação normal e ao regime de substituição tributária, conseqüentemente, o “quantum” tributável ficou reduzido.*

***RECURSOS HIERÁRQUICO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE ”***

*Processo nº CRF 275/2000*

*Acórdão nº 6.157/2001 – Decisão unânime de 16-03-2001*

*Relator: Cons. José de Assis Lima*

Em face de tais ajustes, a apuração do valor do ICMS devido e lançado para os exercícios 2008, 2009 e 2010 compreende os seguintes valores:

Exercício 2008:

“Omissões de Vendas” apurada no Levantamento Financeiro .....	R\$
162.151,65	
Prejuízo Bruto Apurado na Conta Mercadorias c/ mercadorias sujeitas a substituição tributária, isentas e/ou não tributadas .....	( - ) R\$
<u>850,71</u>	
Diferença Tributável .....	R\$
161.300,94	
<b>ICMS Devido 17% .....</b>	<b>R\$</b>
<b>27.421,16</b>	

Exercício 2009:

“Omissões de Vendas” apurada no Levantamento Financeiro .....	R\$
183.650,78	
Prejuízo Bruto Apurado na Conta Mercadorias c/ mercadorias sujeitas a substituição tributária, isentas e/ou não tributadas .....	( - ) R\$
<u>1.275,41</u>	
Diferença Tributável .....	R\$
182.375,37	
<b>ICMS Devido 17% .....</b>	<b>R\$</b>
<b>31.003,81</b>	

Exercício 2010:

“Omissões de Vendas” apurada no Levantamento Financeiro .....	R\$
128.609,89	
Prejuízo Bruto Apurado na Conta Mercadorias c/ mercadorias sujeitas a substituição tributária, isentas e/ou não tributadas .....	( - ) R\$
<u>170,50</u>	
Diferença Tributável .....	R\$
128.439,39	
<b>ICMS Devido 17% .....</b>	<b>R\$</b>
<b>21.834,70</b>	

Da análise e aplicação dos dispositivos acima, por não ser o contribuinte possuidor de escrita contábil regular, conclui-se correta a aplicação da técnica de Levantamento Financeiro adotado pela fiscalização nos exercícios de 2008 a 2011, com



os ajustes na apuração do crédito tributário dos exercícios 2008, 2009 e 2010, resultando nos valores acima indicados.

Ademais, resta a apreciação e a análise sobre as penalidades consignadas na peça basilar.

Nesse aspecto, com a edição da Lei nº 10.008/2013, publicada no D.O.E. em 8.6.2013, data posterior à lavratura do auto de infração, o art. 82, V, “f”, da Lei nº 6.379/96, passou a vigorar com a redação, com efeito legal a partir de 1.9.2013, nos seguintes termos:

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

*(...)*

*V - de 100% (cem por cento):*

*(...)*

*f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria 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;”(grifos nossos)*

Por sua vez, a Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional, arts. 105 e 106, inciso II, assim determinam:

*“Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.*

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

*(...)*

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

*(...)*

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

Assim, nos termos dos referidos dispositivos legais, cabível se torna a redução das multas aplicadas em todos os períodos consignados no lançamento indiciário, de forma que a mesma deve ser no percentual de 100% (cem por cento) do valor do imposto devido em cada período autuado, passando a configurar a composição do crédito tributário, lançado no libelo acusatório, na seguinte forma:

## DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Valores

em R\$

Período	CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO		VALORES EXCLUÍDOS		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
	ICMS	Multa	ICMS	Multa	ICMS	Multa	Total
01/01/2008 a 31/12/2008	27.565,78	55.131,56	144,62	27.710,40	27.421,16	27.421,16	54.842,32
01/01/2009 a 31/12/2009	31.220,63	62.441,26	216,82	31.437,45	31.003,81	31.003,81	62.007,62
01/01/2010 a 31/12/2010	21.863,68	43.727,36	28,98	21.892,66	21.834,70	21.834,70	43.669,40
01/01/2011 a 31/12/2011	21.617,77	43.235,54	-	21.617,77	21.617,77	21.617,77	43.235,54
TOTAL	102.267,86	204.535,72	390,42	102.658,28	<b>101.877,44</b>	<b>101.877,44</b>	<b>203.754,88</b>

Pelas razões acima descritas, procedente, em parte, é a denúncia relativamente às omissões de saídas de mercadorias tributáveis, detectada através da técnica de aferição fiscal LEVANTAMENTO FINANCEIRO nos exercícios de 2008, 2009, 2010 e 2011, relacionada na peça exordial, cujas mercadorias não foram faturadas pelo contribuinte, materializando a presunção legal de omissão de vendas, todavia, indevida a parte da penalidade excedente ao percentual de 100% (cem por cento), aplicada sobre o valor do imposto devido e lançado em cada período consignado na peça basilar.

Pelo exposto,

**VOTO**, pelo recebimento do Recurso Hierárquico, por regular e, no mérito, pelo seu **DESPROVIMENTO**, alterando quanto aos valores a decisão singular que julgou, **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.0000230/2013-39** (fl.7), lavrado em 4/3/2013, contra o contribuinte **DEOCLECIANO SILVA DE SOUSA - ME.**, CCICMS nº 16.140.794-3, qualificado nos autos, condenando-o ao pagamento do crédito tributário no montante de **R\$ 203.754,88** (duzentos e três mil, setecentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e oito centavos), sendo **R\$ 101.877,44** (cento e um mil, oitocentos e setenta e sete reais e quarenta e quatro centavos), de ICMS, por infração aos artigos 158, I, 160, I, c/c o art. 646, parágrafo único, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e **R\$ 101.877,44** (cento e um mil, oitocentos e setenta e sete reais e quarenta e quatro centavos), de multa por infração, nos termos do art. 82, V, alínea "f", da Lei nº 6.379/96, com a nova redação dada pela Lei Estadual nº 10.008/2013, publicada no D.O.E. em 8/6/2013.

Ao mesmo tempo, cancelo, por indevido, o montante de **R\$ 390,42** (trezentos e noventa reais e quarenta e dois centavos), de ICMS, e **R\$ 101.877,44**

(cento e um mil, oitocentos e setenta e sete reais e quarenta e quatro centavos), a título de multa por infração, com fundamento nas razões acima citadas.

**Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 29 de maio de 2015.**

**FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO**  
**Conselheiro Relator**