



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 1

PROCESSO Nº 1895142019-1

ACÓRDÃO Nº 0524/2022

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: DENTAL COSTA PRODUTOS ODONTOLÓGICOS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE.

Autuante: EDSON BARBOSA CORDEIRO

Relator: CONS.^a SUPLENTE SUZANA ZANINI SILVA.

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTAS FISCAIS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS - DENÚNCIA EM DESACORDO COM OS FATOS DEMONSTRADOS NOS AUTOS - VÍCIO FORMAL CONFIGURADO - NULIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO NULO - REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A descrição incorreta do fato infringente, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais violados, comprometeu o lançamento em sua integralidade, vez que acarretou sua nulidade por vício formal, consoante estabelece o artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito pelo seu desprovimento. Contudo, em observância aos princípios da legalidade e da verdade material, reformo, de ofício, a decisão monocrática para julgar nulo, por vício formal, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004256/2019-41, lavrado em 19 de dezembro de 2019, contra a empresa, DENTAL COSTA PRODUTOS ODONTOLÓGICOS LTDA., eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Reitero a possibilidade de refazimento do feito fiscal em razão dos vícios formais indicados, observando o prazo estabelecido no artigo 173, II, do Código Tributário Nacional.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 2

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.E.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 30 de setembro de 2022.

SUZANA ZANINI SILVA
Conselheira Suplente

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (SUPLENTE), LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 3

PROCESSO Nº 1895142019-1

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: DENTAL COSTA PRODUTOS ODONTOLÓGICOS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE.

Autuante: EDSON BARBOSA CORDEIRO

Relator: CONS.^a SUPLENTE SUZANA ZANINI SILVA.

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTAS FISCAIS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS - DENÚNCIA EM DESACORDO COM OS FATOS DEMONSTRADOS NOS AUTOS - VÍCIO FORMAL CONFIGURADO - NULIDADE - AUTO DE INFRAÇÃO NULO - REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- A descrição incorreta do fato infringente, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais violados, comprometeu o lançamento em sua integralidade, vez que acarretou sua nulidade por vício formal, consoante estabelece o artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 da Lei nº 10.094/13.

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte, o recurso voluntário interposto contra decisão monocrática que julgou procedente o **Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004256/2019-41**, lavrado em 19 de dezembro de 2019, em desfavor da empresa, DENTAL COSTA PRODUTOS ODONTOLÓGICOS LTDA., inscrição estadual nº 16.162.421-9.

Na referida peça acusatória, consta a seguinte denúncia, *ipsis litteris*:

AQUISIÇÃO DE MERC. CTE. DO ANEXO 05 SEM N. FISCAL >>
(026) O contribuinte suprimiu o recolhimento do ICMS – Substituição Tributária, por ter adquirido mercadorias, sob a égide da Substituição Tributária, sem nota fiscal.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 4

Nota Explicativa: O CONTRIBUINTE SUPRIMIU O RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, POR TER ADQUIRIDO MERCADORIAS, SOB A ÉGIDE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, SEM NOTA FISCAL. FORAM ANALISADAS AS COMPRAS E AS VENDAS REALIZADAS PELO CONTRIBUINTE NOS EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 2014, 2015, 2016, 2017 E 2018. FORAM REALIZADOS, POR MEIO DE AMOSTRAGEM, CRUZAMENTOS COMPARATIVOS ENTRE AS QUANTIDADES DE ITENS COMPRADOS E ITENS VENDIDOS, LEVANDO-SE EM CONSIDERAÇÃO OS ESTOQUES EXISTENTES NO INÍCIO E NO FINAL DE CADA EXERCÍCIO FINANCEIRO. EM TODOS OS EXERCÍCIOS FISCAIS, O CONTRIBUINTE EXTRAPOLOU A VENDA DOS ITENS DISPONÍVEIS, VENDENDO MAIS MERCADORIAS DO QUE EM TESE POSSUI. TAL FATO SOMENTE É EXPLICÁVEL PELA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS SEM NOTA FISCAL (NF-E).

Em decorrência deste fato, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 150; e 172 c/c 391, § 7º, II; e 397, I, e 399, I, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia **total de R\$ 3.881.014,02** (três milhões, oitocentos e oitenta e um mil, quatorze reais e dois centavos), **sendo de ICMS R\$ 1.940.507,01** (um milhão, novecentos e quarenta mil, quinhentos e sete reais e um centavo), e **R\$ 1.940.507,01** (um milhão, novecentos e quarenta mil, quinhentos e sete reais e um centavo) **a título de multa por infração**, com arrimo no artigo 82, V, “c”, da Lei nº 6.379/96.

Instruem o processo, a Ordem de Serviço Específica nº 93300008.12.00007762/2019-42, a Informação Fiscal e a Mídia em CD contendo as planilhas demonstrativas do levantamento (fl. 07 a 13).

Depois de regularmente cientificada por via postal, através de Aviso de Recebimento – AR OA011629619BR, em 23/12/2019, bem como seu sócio, AR OA011629622, em 27/12/2019 (fl. 05 e 06), o sujeito passivo apresentou, nos termos do art. 46, II, da Lei nº 10.094/13, em 17/01/2020, por intermédio de advogado legalmente constituído (fl. 21 e 22), impugnação tempestiva contra o lançamento do crédito tributário consignado no Auto de Infração em análise (fl. 14 a 20), por meio da qual afirma, em síntese, que:

1.- PRELIMINARMENTE

1.1.- alega cerceamento de defesa, em virtude da não existência nos autos dos documentos comprobatórios da acusação (memória de cálculo, apuração da base de cálculo, planilhas de quantitativos dos produtos, cópia das notas fiscais e outros);

1.2.- aduz ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que a legislação não permite o uso de arbitramento para se constituir uma base de cálculo para



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 5

se apurar o imposto devido, no caso utilizando a média de itens comprados, fugindo da verdade real.

2.- NO MÉRITO

2.1.- alega que no levantamento quantitativo realizado pela fiscalização, não foram considerados os estoques finais de 2013, os quais compõem os estoques iniciais de 2014, o que compromete todo o levantamento, resultando em iliquidez e incerteza do crédito tributário. Ademais, não encontramos nos autos qualquer menção da fiscalização em relação a análise dos livros de inventário, o que torna inaplicável o levantamento quantitativo;

2.2.- suscita que além das falhas nos quantitativos já citadas também não encontramos nos autos quais os preços de cada produto, os quais compuseram a combatida base de cálculo, o que torna incerta a aferição da base de cálculo.

3. Requer a **TOTAL IMPROCEDÊNCIA** do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004256/2019-41.

Sem informações de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos (fl. 24) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, tendo sido distribuídos ao julgador fiscal Leonardo do Egito Pessoa que decidiu pela procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa (fl. 26 a 40):

ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTA FISCAL – DENÚNCIA CONFIGURADA.

- O Levantamento Quantitativo de Mercadorias permite a fiscalização detectar irregularidades. *In casu*, constatou-se a entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacobertas de documentação fiscal, apurada por meio de procedimento fiscal tecnicamente idôneo.

- O ônus da prova compete a quem esta aproveita. Neste sentido, a parte a quem incumbe o direito de provar, não o fazendo, suportará as consequências.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificada da decisão proferida pela instância prima, em 28.09.2020, através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e (fl. 43), a autuada apresentou, em 29.10.2020, por intermédio de advogado legalmente constituído, recurso voluntário, por meio do qual, em síntese, traz os seguintes argumentos:



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 6

- Em momento algum o contribuinte foi notificado do Termo de Início de Fiscalização, sendo surpreendido com a lavratura do auto de infração;
- Não existem nos autos documentos comprobatórios da acusação (memória de cálculo, apuração da base de cálculo, planilhas de quantitativos dos produtos, cópia das notas fiscais e outros);
- Ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que o Agente Fazendário não consignou no auto de infração, os motivos e os dispositivos ensejadores do uso da técnica de arbitramento para se constituir a base de cálculo para apuração do imposto devido, no caso, utilizando a média dos valores dos itens adquiridos;
- Alega que no levantamento quantitativo realizado pela fiscalização, em diversas situações apontou os estoques zerados, ou não foram considerados os estoques finais dos exercícios, que serviram de estoques iniciais para os exercícios seguintes;
- A Fiscalização não teve o cuidado de realizar o levantamento *in loco* das mercadorias existentes no estoque, a fim de apurar a existência de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais;
- A empresa comercializa produtos médicos hospitalares e medicamentos sujeitos ao regime de substituição tributária, cujo imposto foi recolhido pelo remetente na origem, não havendo repercussão tributária;
- A recorrente aponta ainda, diversas supostas inconsistências nos quantitativos, produtos e preços levantadas pela fiscalização, apresentando um levantamento próprio, admitindo serem devidos os seguintes valores no auto de infração:

| LEVANTAMENTO DA DEFESA | | |
|------------------------|-----------------|------------|
| EXERCÍCIO | BASE DE CÁLCULO | ICMS |
| 2014 | 351.264,76 | 59.715,01 |
| 2015 | 154.787,02 | 26.313,79 |
| 2016 | 85.984,33 | 15.477,18 |
| 2017 | 440.514,85 | 79.292,67 |
| 2018 | 642.118,43 | 115.581,32 |

- Por fim, requer a improcedência do auto de infração.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 7

Eis o breve relato.

VOTO

A matéria versa sobre a acusação de aquisição de mercadorias constantes no Anexo V do RICMS/PB (sujeitas ao ICMS Substituição Tributária), sem notas fiscais, resultando na falta de recolhimento do ICMS-ST, constatadas através da técnica de auditoria do levantamento quantitativo de itens comercializados, nos exercícios de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018.

Cumpre-nos destacar que a impugnação e o recurso apresentados pela empresa atenderam ao requisito da tempestividade, haja vista terem sido interpostos nos prazos estabelecidos nos artigos 67 e 77, ambos da Lei nº 10.094/13, ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

NULIDADES

De início, cabe considerar que o lançamento fiscal descreve com clareza a matéria tributável, a fundamentação legal, o montante do imposto a exigir, o período a que se refere, a penalidade cabível e sua fundamentação legal, guardando inteira consonância com as determinações do art. 142 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Da mesma forma, estão delineadas as formalidades prescritas nos dispositivos constantes nos artigos. 14, 16 e 17, a Lei estadual, nº 10.094/2013 (Lei do PAT):

Art. 14. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente;

III - os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados;

IV - os despachos e as intimações que não contenham os elementos essenciais ao cumprimento de suas finalidades;



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 8

V - os autos de infração de estabelecimentos lavrados pelos auditores fiscais tributários estaduais de mercadorias em trânsito.

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

Art. 17. Está incluído na hipótese prevista no art. 16 desta Lei, o Auto de Infração lavrado em desacordo com os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, quanto:

I - à identificação do sujeito passivo;

II - à descrição dos fatos;

III - à norma legal infringida;

IV - ao nome, ao cargo, ao número de matrícula e à assinatura do autor do feito;

V - ao local, à data e à hora da lavratura;

VI - à intimação para o sujeito passivo pagar, à vista ou parceladamente, ou impugnar a exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da data da ciência do lançamento.

Para que a autuada possa exercer, em sua plenitude, o seu direito de defesa, é condição *sine qua non* que os elementos trazidos na denúncia não deixem dúvidas acerca da acusação que pesa contra ela e que as provas que lhe deram sustentação estejam devidamente apresentadas nos autos.

Com relação aos proclames da recorrente, arguindo a nulidade do auto de infração, por falta de apresentação nos autos, de documentos comprobatórios da acusação (memória de cálculo, apuração da base de cálculo, planilhas de quantitativos dos produtos, cópia das notas fiscais e outros), este não procede, visto que, os autos estão instruídos com a documentação suficiente para embasar a acusação, estando ainda devidamente delineada a descrição da infração, juntamente com a Nota Explicativa e a Informação Fiscal, em consonância com os dispositivos legais infringidos, estando presentes todos os requisitos essenciais para validar este ato administrativo, nos termos do com o que dispõe o CTN e o artigo 17 da Lei nº 10.094/13.

A Fiscalização juntou aos autos as provas dos fatos geradores objeto da acusação, através de planilhas relacionados no CD anexo à folha 13, em que constam 01 (uma) pasta principal denominada “A.I. DENTAL COSTA GRAV” e dentro da pasta principal há 03 (três) sub pastas, onde dentro de cada uma dessas sub pastas há diversos arquivos em formato PDF, a saber: sub pasta “A.I. PRINCIPAL”, contendo 06 (seis) arquivos, onde se demonstra detalhadamente o levantamento quantitativo realizado; sub pasta “RELATÓRIO DE ITENS CRUZADOS”, contendo 47 (quarenta e sete) arquivos, onde se demonstra nota a nota todas as quantidades que entraram e que saíram por produto; sub pasta “RELATÓRIOS ORIGINAIS”, contendo 10 (dez) arquivos, onde se demonstra ano a ano a quantidade de documentos fiscais destinados a acusada, bem como os documentos fiscais emitidos pela autuada, de forma que em cada sub pasta, foram incluídos arquivos em formato PDF, os quais constituem-se elementos dotados de validade jurídica suficientes para comprovar as operações objeto da acusação inserta na inicial (fl. 09 a 13).



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 9

Destaque-se que, todos os dados utilizados pela fiscalização, tiveram origem nas informações extraídas do SPED Fiscal (EFD) e Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) apresentados pelo próprio contribuinte em suas declarações mensais.

Quanto à arguição de ausência de previsão legal para a aplicação da técnica do arbitramento da base de cálculo para apuração do imposto devido, pode-se afirmar, de forma segura, que os lançamentos realizados pela fiscalização estão em perfeita consonância com o artigo 24, *incisos* II, III, IV, com fulcro no artigo 19 do RICMS/PB. Vejamos:

Art. 19. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 24. Nos seguintes casos especiais o valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis, observado o disposto no art. 19:

I - não exibição, à fiscalização, dentro do prazo da intimação, dos elementos necessários à comprovação do valor real da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais; (g.n.)

II - fundada suspeita de que os documentos e livros fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação;

III - declaração nos documentos fiscais, sem motivo justificado, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias ou dos serviços;

IV - transporte ou estocagem de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais.

Parágrafo único. Para arbitrar o valor das operações ou prestações, nas hipóteses deste artigo, a autoridade fiscal levará em conta um dos seguintes critérios:

I - o preço constante de pautas elaboradas pela Secretaria Executiva da Receita;

II - o preço corrente da mercadoria ou sua similar na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação, ou o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;

III - o preço de custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido do percentual nunca inferior a 30% (trinta por cento), para qualquer tipo de atividade, nos termos do inciso II do § 4º do art. 643;

IV - na saída de mercadorias de estabelecimentos industriais, o preço nunca inferior ao custo dos produtos fabricados ou vendidos, conforme o caso, nos termos do art. 645;

V - o que mais se aproximar dos critérios previstos nos incisos anteriores, quando a hipótese não se enquadrar, expressamente, em qualquer um deles.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 10

Sobre o tema, já decidiu o E. Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, a exemplo do Acórdão 216/2017, cuja ementa transcrevo a seguir:

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM RECEITAS OMITIDAS. VENDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. CONFIRMAÇÃO. PENALIDADE. REDUÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO E TERMO COMPLEMENTAR PARCIALMENTE PROCEDENTES. MANTIDA A DECISÃO SINGULAR. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

O Levantamento Quantitativo Por Espécie é uma técnica absolutamente legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo. No caso, o reexame fiscal do lançamento de ofício – auto infracional e Termo Complementar de Infração - efetuado mediante o deferimento da segunda diligência solicitada, no fito de corrigir equívocos perpetrados por ocasião do procedimento inaugural e da primeira diligência promoveu incremento no valor do ICMS, cujo lançamento tendente à complementação do crédito tributário original não tem cabimento, nesta instância “ad quem”, sob pena de violação ao duplo grau de jurisdição, o que impõe a esta relatoria ater-se aos limites da lide, quanto ao valor do imposto devido. Mantidos os ajustes na penalidade em virtude da aplicação de sanção menos severa prevista em lei posterior.

No mesmo sentido, destacamos o Acórdão 518/2020, Processo 0691552017-

1:

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM RECEITAS OMITIDAS. CONFIRMAÇÃO DOS AJUSTES REALIZADOS. VENDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. IMPROCEDÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

O Levantamento Quantitativo Por Espécie é uma técnica absolutamente legítima de que se vale a Fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, a qual consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo. No caso, o reexame fiscal do lançamento de ofício, no fito de corrigir equívocos perpetrados por ocasião do procedimento inaugural, resultaram em ajuste no crédito tributário devido.

Utilizando-se da técnica do levantamento quantitativo de mercadorias, a Fiscalização comparou as compras com notas fiscais, item a item, com as saídas dos



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 11

respectivos itens, levando em consideração os estoques, inicial e final, dos exercícios de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018.

Neste levantamento, ao contrário do que afirma a recorrente, a fiscalização levou em consideração os estoques finais de cada exercício, os quais serviram de estoque inicial para o exercício subsequente. No caso, em todos os exercícios fiscais, o contribuinte extrapolou o número de itens vendidos em relação aos itens adquiridos com documentos fiscais, levando em consideração o estoque final de cada exercício, que serviu de estoque inicial para o exercício seguinte, o que comprova a existência de aquisições de mercadorias sem documentos fiscais.

Salienta-se mais uma vez, que todos os dados utilizados pela fiscalização, inclusive os relativos aos estoques, foram extraídas das informações contidas no SPED Fiscal (EFD) e Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) apresentados pelo próprio contribuinte em suas declarações mensais, não se justificando o argumento de que a Fiscalização não teve o cuidado de realizar o levantamento *in loco* das mercadorias existentes no estoque, a fim de apurar a existência de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, visto trata-se fatos ocorridos nos exercícios de 2014 a 2018.

Portanto, em consonância com os dispositivos legais e as decisões proferidas pelo Egrégio Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, acima transcritos, conclui-se que a fiscalização utilizou corretamente a técnica do levantamento quantitativo de mercadorias, utilizando-se como valor de referência para a base de cálculo do imposto não recolhido, o valor médio dos mesmos itens que foram adquiridos com nota fiscal, com fundamento no artigo 24 do RICMS/PB.

Também não procede o argumento trazido pela recorrente, de inexistência de repercussão tributária nas entradas destas mercadorias, sob argumento de que são sujeitas ao ICMS Substituição Tributária, cujo imposto é recolhido antecipadamente pelo remetente, visto que, inexistem notas fiscais de aquisição das mercadorias, nem tampouco comprovação do recolhimento do respectivo ICMS-ST sobre os itens levantados pela fiscalização.

Quanto ao argumento de que a autoridade fiscal não notificou o contribuinte Termo de Início da Fiscalização, este não se presta a arguir a nulidade do auto de infração ora lavrado.

Importante se faz ressaltarmos que o fato de não ter sido apresentado o Termo de Início de Fiscalização em nada prejudicou o direito à ampla defesa e ao contraditório da autuada.

Ao contribuinte não se restringiu o seu direito de defesa, fato este comprovado com a apresentação de sua peça impugnatória e do recurso voluntário interposto no Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por meio dos quais pôde apresentar todos os argumentos e provas que julgou necessários, não vislumbrando qualquer cerceamento do seu direito de defesa.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 12

Nesse mesmo sentido já decidiu o E. Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, nos autos do Processo nº 1769482014-4, Acórdão nº. 623/2018, cujo excerto, por elucidativo, transcrevo a seguir:

“Pois bem. No que se refere à ausência de Termo de Início de Fiscalização, cabe-nos esclarecer que o procedimento de fiscalização que resultou na lavratura do Auto de Infração nº 93300008.09.00002234/2014-32 foi motivado pela abertura da Ordem de Serviço Simplificada nº 93300008.12.00005471/2014-05 (fls. 3 e 5), por meio da qual fora designado o auditor fiscal Eduardo Cavalcanti de Mello, matrícula nº 145.948-1, para “analisar documentos fiscais omitidos na Escrituração Fiscal Digital- EFD e proceder lançamento do crédito tributário decorrente (...)”.

Em cumprimento ao disposto na referida Ordem de Serviço Simplificada, assim laborou o representante fazendário, sem que, para tanto, fosse necessário dar ciência ao contribuinte, haja vista a prescindibilidade de requisitar a apresentação de quaisquer livros ou documentos, uma vez que todos os dados necessários e suficientes para a realização dos trabalhos encontram-se na base de dados da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba, a saber: notas fiscais eletrônicas e arquivos EFD do contribuinte.”

É certo que o contribuinte precisa ser comunicado de que um auditor foi destacado para analisar toda sua documentação fiscal e contábil – se for o caso -, como forma de observar as disposições atinentes ao princípio da oficialidade que rege o processo administrativo tributário, assim como também apregoa o artigo 642 do RICMS/PB:

Art. 642. A fiscalização lavrará termo destinado a documentar o dia e a hora do início do procedimento, bem como os atos e termos necessários à demonstração do resultado da ação fiscal.

§ 1º Para efeitos do disposto no “caput”, deverão, também, ser observadas as disposições contidas no art. 37 da Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013.

§ 2º Não exclui a espontaneidade a expedição de ofício ou notificação para regularização da situação fiscal do contribuinte, desde que integralmente atendida a solicitação no prazo de 10 (dez) dias.

Do § 2º do artigo destacado, depreende-se que, assim como o termo de início de fiscalização, a notificação é documento suficiente para cientificar o contribuinte de alguma irregularidade supostamente existente e que demanda sua regularização, em estreita observância ao que apregoa o artigo 196 do CTN, dando conta, inclusive, do início da ação fiscal.

Assim, a autuada foi plena e previamente cientificada da lavratura do auto de infração, tanto que a exerceu, em toda plenitude, seu direito inarredável à ampla defesa e ao contraditório, razão pela qual não merece guarida o acolhimento a tais argumentações de nulidade do feito fiscal.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022

Página 13

Também é elucidativo o artigo 37 da Lei n.º 10.094/13, ao se referir ao início do procedimento de fiscalização, a partir do qual estará autorizada, a autoridade fazendária, a manusear livros e documentos relativos à movimentação de mercadorias ou prestações de serviço que digam respeito aos impostos estaduais:

Art. 37. Considerar-se-á iniciado o procedimento fiscal para apuração das infrações à legislação tributária:

I - com a lavratura do termo de início de fiscalização;

II - com a lavratura do termo de apreensão de mercadorias e documentos fiscais ou de intimação para sua apresentação;

III - com a lavratura de Auto de Infração ou de Representação Fiscal, inclusive na modalidade eletrônica;

IV - com qualquer outro ato escrito por auditor fiscal, próprio de sua atividade funcional específica, a partir de quando o fiscalizado for cientificado.

Portanto, com a regular cientificação da lavratura do Auto de Infração em epígrafe, o contribuinte teve seu direito à ampla defesa preservado, como assim o fez diante da apresentação das peças de defesa e de recurso, no prazo legal, não contrariando as garantias do devido processo legal assegurado pela atual Constituição Federal.

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES DO ANEXO 05 SEM NOTA FISCAL

A acusação em análise, trata de aquisições de mercadorias sujeitas ao ICMS Substituição Tributária sem documentos fiscais, resultando na falta de recolhimento do respectivo imposto estadual, nos exercícios de 2014 a 2018, com infringência aos artigos 150; e 172 c/c 391, § 7º, II; e 397, I, e 399, I, todos do RICMS/PB. Vejamos:

Art. 38. São responsáveis pelo pagamento do imposto e respectivos acréscimos legais:

III - qualquer possuidor ou detentor de mercadoria desacompanhada de documento fiscal ou acompanhada de documento fiscal inidôneo;

Art. 150. Sempre que for obrigatória a emissão de documentos fiscais, aqueles a quem se destinarem as mercadorias são obrigados a exigir tais documentos dos que devam emití-los, contendo todos os requisitos legais, observado ainda o disposto no inciso IX do art. 119.

(...)

Art. 172. O contribuinte emitirá nota fiscal sempre que em seu estabelecimento entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente (Ajuste SINIEF 09/97).

(...)



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022

Página 14

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.

§ 7º Nas operações de que trata o “caput” deste artigo, é irrelevante para cobrança do ICMS a incorreta classificação das mercadorias constantes do Anexo 05, na Nomenclatura Comum do Mercosul NCM (Decreto nº 29.198/08).

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao (Lei nº 7.334/03):

(...)

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

(...)

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

(...)

Art. 397. O recolhimento do imposto devido por contribuintes que realizem operações sujeitas à substituição tributária far-se-á nas seguintes formas:

I - nas entradas de mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, para comercialização neste Estado, quando não houver retenção na origem:

a) através do DAR modelo 1, quando o contribuinte regularmente inscrito possuir regime especial para dilação de prazo, concedido pelo Secretário de Estado da Receita, previsto no § 3º do art. 106;

b) através do DAR modelo 3, nos demais casos;

(...)

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;

(...)

Art. 408. Os contribuintes que receberem mercadorias sujeitas à substituição tributária, sem a devida retenção, deverão comparecer à repartição fiscal do seu domicílio, no prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de entrada da mercadoria, para recolhimento do imposto.

Tais irregularidades foram detectadas mediante aplicação da técnica do levantamento quantitativo de mercadorias por itens de mercadorias comercializadas pela autuada, conforme levantamento demonstrativo anexo aos autos pela fiscalização, em Mídia CD, em que constam 01 (uma) pasta principal denominada “A.I. DENTAL COSTA GRAV” e dentro da pasta principal há 03 (três) sub pastas, onde dentro de cada uma dessas sub pastas há diversos arquivos em formado PDF, a saber: sub pasta “A.I. PRINCIPAL”, contendo 06 (seis) arquivos, onde se demonstra detalhadamente o levantamento quantitativo realizado; sub pasta “RELATÓRIO DE ITENS CRUZADOS”, contendo 47 (quarenta e sete) arquivos, onde se demonstra nota a nota todas as quantidades que entraram e que saíram por produto; sub pasta “RELATÓRIOS ORIGINAIS”, contendo 10 (dez) arquivos, onde se demonstra ano a ano a quantidade de documentos fiscais destinados a acusada, bem



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 15

como os documentos fiscais emitidos pela autuada, de forma que em cada sub pasta, foram incluídos arquivos em formato PDF, os quais constituem-se elementos dotados de validade jurídica suficientes para comprovar as operações objeto da acusação inserta na inicial (fl. 09 a 13).

O levantamento quantitativo de mercadorias é um procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os estoques inicial e final do período considerado.

A técnica consiste em confrontar, em cada exercício fechado, as mercadorias disponíveis para vendas (EI + C) com a soma das saídas mais o estoque final (S + EF), resultando na seguinte equação: $Q = (EI + Compras) - (Saídas + EF)$. As eventuais diferenças denotam irregularidades, pois sendo o resultado negativo, significa que ocorreu venda de mercadoria cuja aquisição não foi acobertada por nota fiscal e sendo o resultado positivo, significa que ocorreu venda de mercadoria sem emissão de nota fiscal, sujeitando em qualquer dos casos, o contribuinte ao pagamento do imposto devido.

No caso, a Fiscalização constatou ingressos de mercadorias, durante os exercícios de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018, sem documentação fiscal, o que levou a exigência do ICMS Substituição Tributária correspondente a estas mercadorias, visto que, a responsabilidade de recolhimento do ICMS para os casos de recebimento ou manutenção em estoque de mercadorias sem documento fiscal, não exclui a do contribuinte substituído.

Destaque-se mais uma vez, que todos os dados utilizados pela fiscalização, inclusive os montantes dos estoques inicial e final de cada exercício, tiveram origem nas informações extraídas do SPED Fiscal (EFD) e Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) apresentados pelo próprio contribuinte em suas declarações mensais.

Não cabe à Fiscalização analisar os livros de inventário, visto que a autuada está obrigada a Escrituração Fiscal Digital – **EFD desde 01/01/2013**, conforme consulta ao sistema ATF da SEFAZ, fato este atestado pelas próprias EFD's enviadas pela autuada.

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

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

(...)

V - de 100% (cem por cento)

(...)

c) aos que entregarem, remeterem, transportarem, receberem, estocarem ou depositarem mercadorias sujeitas a substituição tributária, sem recolhimento do imposto;



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022
Página 16

Por sua vez, a recorrente, aponta diversas supostas inconsistências nos quantitativos e preços das mercadorias, constantes no levantamento quantitativo elaborado pela fiscalização (fl. 77 a 87).

Em atenção aos argumentos apresentados pela recorrente e na busca pela verdade material, esta relatoria optou por encaminhar os autos em diligência à autoridade atuante para apreciação e manifestação sobre a veracidade das supostas inconsistências apontadas pela recorrente no levantamento quantitativo (fl. 91).

Após a análise, os autos retornaram a este Egrégio Conselho, com a manifestação da autoridade atuante (fl. 94 a 99), a qual reconheceu a existência das inconsistências apontadas pela recorrente no levantamento quantitativo, informando, em síntese, o que segue:

“Quanto às inconsistências apontadas pela defesa do contribuinte, reconhecemos que algumas notas fiscais não foram consideradas pelo sistema, como pontuou sua defesa nas planilhas, como também, foram incluídas erroneamente algumas notas fiscais de devolução no cálculo do valor médio das entradas dos produtos. Prontamente, reconhecemos tais equívocos apontados nos cálculos apresentados pela defesa do contribuinte nas planilhas de cálculos dos exercícios fiscais constantes nas fls. 56 a 61, bem como a planilha de consolidação dos exercícios financeiros às fls. 61 a 62. Acatamos, portanto, os valores apresentados pela defesa do contribuinte”.

Ressalta-se que, apesar do defeito da forma que comprometeu o feito fiscal, a sentença de nulidade não decide em definitivo em favor do acusado. O que dela resulta é a absolvição do autuado da imputação que lhe é dirigida neste libelo acusatório, não havendo qualquer óbice à formalização de outra peça acusatória que atenda às disposições regulamentares, observando o disposto no artigo 18 da Lei numero 10.094\13.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito pelo seu desprovimento. Contudo, em observância aos princípios da legalidade e da verdade material, reformo, de ofício, a decisão monocrática para julgar nulo, por vício formal, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004256/2019-41, lavrado em 19 de dezembro de 2019, contra a empresa, DENTAL COSTA PRODUTOS ODONTOLÓGICOS LTDA., eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.



Estado da Paraíba
Secretaria de Estado da Fazenda
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0524/2022

Página 17

Reitero a possibilidade de refazimento do feito fiscal em razão dos vícios formais indicados, observando o prazo estabelecido no artigo 173, II, do Código Tributário Nacional.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 30 de setembro de 2022.

Suzana Zanini Silva
Conselheira Suplente Relatora