



PROCESSO Nº 1337252020-3

ACÓRDÃO Nº 210/2023

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Recorrida: CJS SERVIÇOS E LOCAÇÕES LTDA.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: GUSTAVO HIDEYUKI ONO GARCIA

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

PRELIMINAR DE NULIDADE - ACOLHIMENTO - SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS - CRITÉRIO PARA FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS INDETERMINADO - INCERTEZA QUANTO A UM DOS ELEMENTOS QUANTITATIVOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - PREJUÍZO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA DO CONTRIBUINTE - NULIDADE - VÍCIO MATERIAL - AUTO DE INFRAÇÃO NULO - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- Configura infração à legislação tributária a saída de mercadorias sem emissão de documentação fiscal, detectada por meio da técnica denominada Levantamento Quantitativo de Mercadorias. “In casu”, não obstante haverem sido identificadas irregularidades na movimentação dos produtos indicados no referido levantamento, o lançamento se encontra eivado de vício, ante a impossibilidade de identificação do critério utilizado pela fiscalização para a formação da base de cálculo do ICMS, o que comprometeu o direito à ampla defesa e ao contraditório do administrado.

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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu desprovidimento. Contudo, considerando a natureza do vício identificado, reformo a decisão singular para declarar nulo, por vício material, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.00001252/2020-45, lavrado em 16 de setembro de 2020



em desfavor da empresa CJS SERVIÇOS E LOCAÇÕES LTDA., eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Destaco, por fim, a possibilidade de realização de novo feito fiscal, observado o prazo decadencial do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.E.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 18 de maio de 2023.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



PROCESSO Nº 1337252020-3

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: CJS SERVIÇOS E LOCAÇÕES LTDA.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: GUSTAVO HIDEYUKI ONO GARCIA

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

PRELIMINAR DE NULIDADE - ACOLHIMENTO - SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS - CRITÉRIO PARA FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS INDETERMINADO - INCERTEZA QUANTO A UM DOS ELEMENTOS QUANTITATIVOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - PREJUÍZO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA DO CONTRIBUINTE - NULIDADE - VÍCIO MATERIAL - AUTO DE INFRAÇÃO NULO - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- Configura infração à legislação tributária a saída de mercadorias sem emissão de documentação fiscal, detectada por meio da técnica denominada Levantamento Quantitativo de Mercadorias. "In casu", não obstante haverem sido identificadas irregularidades na movimentação dos produtos indicados no referido levantamento, o lançamento se encontra eivado de vício, ante a impossibilidade de identificação do critério utilizado pela fiscalização para a formação da base de cálculo do ICMS, o que comprometeu o direito à ampla defesa e ao contraditório do administrado.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001252/2020-45, lavrado em 16 de setembro de 2020, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Específica nº 93300008.12.00004256/2020-35 denuncia a empresa CJS SERVIÇOS E LOCAÇÕES LTDA., inscrição estadual nº 16.176.705-2, de haver cometido a seguinte irregularidade, *ipsis litteris*:



0593 – SAÍDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL >> O contribuinte acima qualificado suprimiu o recolhimento do imposto estadual devido por ter omitido saídas de produtos tributáveis.

Nota Explicativa:

APÓS CONTAGEM DA MERCADORIA, REALIZADA NO DIA 17/07/2020, CONSTATOU-SE QUE HOVE SAÍDA DE MERCADORIAS, CAMARÃO CAMAR, SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL.

AS MERCADORIAS HAVIAM SIDO DEPOSITADAS PELAS EMPRESAS: CAMAR CAMARÃO MARICULTURA LTDA, INSCRIÇÃO ESTADUAL 16.301.852-9, E JOSÉ WALDOMIRO RIBEIRO [S/C] COUTINHO FILHO, INSCRIÇÃO ESTADUAL 16.133.825-9.

Em decorrência deste fato, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 158, I e 160, I c/c os artigos 166 e 166-A, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 796.373,00 (setecentos e noventa e seis mil, trezentos e setenta e três reais), sendo R\$ 398.186,50 (trezentos e noventa e oito mil, cento e oitenta e seis reais e cinquenta centavos) de ICMS e igual valor a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 4 a 15.

Cientificado da autuação em 2 de outubro de 2020, o contribuinte, por intermédio de seu advogado, protocolou, em 3 de novembro de 2020, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise, por intermédio da qual pontua que:

- a) A acusação descrita na inicial está calcada em uma presunção (saídas sem emissão de documento fiscal) que teria suporte em diferenças de estoque supostamente apuradas em contagem física de mercadorias realizada no estabelecimento da autuada;
- b) O procedimento fiscal de levantamento dos estoques disponíveis na empresa (contagem física de mercadorias em estoque), caso tenha ocorrido, não foi realizado de acordo com o que estabelece o artigo 119, XII, “a”, “b” e “c”, do RICMS/PB;
- c) Em que pese o dispositivo normativo acima destacado tratar de uma obrigação dirigida aos contribuintes, impõe à autoridade fiscal a necessidade de intimar formalmente o contribuinte ou seu representante legal para acompanhar ou se fazer acompanhar por preposto também formalmente indicado, de forma que possa apresentar as objeções que entender pertinentes para preservar a verdade material;
- d) A elaboração do documento de que trata a alínea “d” do inciso XII do artigo 119 do RICMS/PB não supre a exigência de formalização do termo de intimação;



- e) O levantamento de estoque não deve ser admitido como válido, na medida em que dele não se pode extrair a identificação do representante do contribuinte, o que torna impossível avaliar se tratar, de fato, de pessoa autorizada na forma legal a acompanhar os trabalhos da fiscalização;
- f) O não cumprimento aos procedimentos regulamentares por parte da auditoria configura afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa do contribuinte;
- g) A partir da análise dos autos, não há como compreender os critérios utilizados pelo agente fazendário para fixar a base de cálculo do crédito tributário, de forma que deve ser reconhecida a nulidade dos lançamentos;
- h) A fiscalização não indicou nos autos qual o critério legal utilizado para fins de arbitramento da base de cálculo;
- i) A autuada não pratica atividade mercantil. A empresa presta serviços de armazenamento, estando sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN;
- j) Nos casos das remessas de produtos a ela destinadas, não há incidência do ICMS. O mesmo ocorre quando do retorno aos estabelecimentos remetentes.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais - GEJUP, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Heitor Collet, que decidiu pela improcedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – LEVANTAMENTO FÍSICO – FALHAS DE PROCEDIMENTO – OBSCURIDADE NA DEMONSTRAÇÃO DOS VALORES QUE CONSTITUÍRAM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO – PROVAS – IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO.

- A ausência de emissão de notas fiscais de saídas, constatada mediante levantamento físico de mercadorias, resulta na falta de recolhimento do ICMS.

- A realização de levantamento físico de mercadorias, de forma unilateral pelo fisco, sem a formal convocação do contribuinte, para acompanhar, pessoalmente ou por preposto, a contagem física de mercadorias promovidas pelo Fisco, caracteriza a falha processual.

- A falta de clareza e detalhamento na apresentação dos cálculos dos valores que serviram de provas para os lançamentos de ofício, caracteriza o cerceamento da defesa e ao contraditório.

AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE



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

O sujeito passivo foi cientificado da decisão proferida pela instância prima em 26 de agosto de 2021 e não mais se manifestou nos autos.

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

Eis o breve relato.

VOTO

Em análise neste Tribunal Administrativo, o recurso de ofício interposto contra a decisão singular que julgou improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001252/2020-45, por meio do qual a empresa CJS SERVIÇOS E LOCAÇÕES LTDA está sendo acusada de haver promovido saídas mercadorias sem emissão de documentos fiscais.

0593 – SAÍDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL

O Levantamento Quantitativo de Mercadorias é, sem dúvida, uma das técnicas de fiscalização mais amplamente utilizadas, uma vez que, não obstante sua comprovada efetividade para verificação de irregularidades na movimentação dos produtos em uma empresa, não exige procedimentos complexos de auditoria, requerendo a aplicação de recurso aritmético simples, no qual são considerados os estoques (inicial e final), bem como o fluxo de entradas e saídas de mercadorias em determinado período.

No caso em apreciação, realizado o referido procedimento fiscal, o auditor fiscal que subscreve a peça acusatória, tendo evidenciado a ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis sem amparo documental (*vide* fls. às fls. 7 e 8), denunciou o contribuinte de haver violado os artigos 158, I; 160, I; 166 e 166-A, todos do RICMS/PB:

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;

Art. 166. A Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55, deverá ser utilizada pelos contribuintes do ICMS, observado o disposto no art. 166-A, em substituição (Ajuste SINIEF 17/16):



I - à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;

II - à Nota Fiscal de Produtor, modelo 4;

(...)

Art. 166-A. Estão obrigados à emissão de NF-e todos os estabelecimentos situados no Estado da Paraíba, independentemente da atividade exercida.

Identificada a infração, foi aplicada a penalidade insculpida no artigo 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96:

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):

a) aos que deixarem de emitir nota fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais;

Exercendo seu direito ao contraditório e à ampla defesa, o sujeito passivo, em sua peça impugnatória, inicialmente pontua que “*a acusação dirigida à Impugnante tem fundamento em uma presunção (saídas sem emissão de documento fiscal) que encontraria suporte em diferenças de estoque supostamente apuradas em contagem física de mercadorias realizadas na forma regulamentar pelo FISCO.*”

Segundo Maria Rita Ferragut¹, “*como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado). Constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato. Já como ficto, presunção é o conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias.*”

Não há, nos autos, qualquer indicativo de que a fiscalização tenha motivado a autuação com base em qualquer tipo de presunção, ou seja, não se partiu de um fato indiciário para se presumir a ocorrência do fato indiciado.

Noutras palavras, a denúncia não foi fundamentada em nenhuma das presunções legais estatuídas no artigo 3º, §§ 8º, 9º ou 10, da Lei nº 6.379/96. Trata-se, por conseguinte, de uma autuação originada a partir de informações reais, relacionadas de forma individualizada para cada um dos produtos elencados na planilha de fls. 7 e 8.

¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*, p. 62.



No que se refere ao levantamento de estoque realizado pela auditoria e à suposta ausência de indicação do critério utilizado para a obtenção da base de cálculo do ICMS, o ilustre julgador singular acolheu os argumentos apresentados pela defesa quanto à existência de vícios procedimentais e, considerando (i) a ausência de notificação ao responsável para que ele - ou um representante por ele designado - acompanhasse a contagem física das mercadorias no estabelecimento, bem como (ii) a falta de elementos suficientes para se compreender a metodologia de apuração da base de cálculo do ICMS, entendeu que houve violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa e, em razão destes fatos, declarou improcedente o lançamento tributário.

Iniciemos com a análise do artigo 119, XII, do RICMS/PB:

Art. 119. São obrigações do contribuinte:

(..)

XII - acompanhar, pessoalmente ou por preposto, a contagem física de mercadorias promovidas pelo Fisco, fazendo por escrito as observações que julgar convenientes, sob pena de reconhecer como exata a referida contagem, observado o seguinte:

a) antes de ser iniciada a contagem física das mercadorias, a autoridade fiscal intimará o contribuinte ou seu representante a acompanhá-la ou fazê-la acompanhar;

b) a intimação será em duas vias, ficando uma em poder do Fisco e outra em poder do intimado;

c) o contribuinte ou seu preposto dará o "ciente" na via da intimação que ficará em poder da autoridade fiscal e, nesta oportunidade, mencionará, por escrito, a pessoa que deverá acompanhar a contagem e que poderá, no decorrer da mesma, fazer, por escrito, as observações que julgar convenientes;

d) encerrada a contagem, o contribuinte ou seu preposto assinará, juntamente com a autoridade fiscal, o documento em que esta ficou consignada;

e) se o contribuinte ou seu representante se recusar a cumprir o disposto nas alíneas "c" e "d", esta circunstância será certificada pela autoridade fiscal em ambas as vias da intimação e na documentação em que a contagem ficou consignada;

Com efeito, assiste razão à atuada quando afirma que, consoante disciplinado no artigo 119, XII, do RICMS/PB, ***“embora tratando de uma obrigação a ser observada pelo contribuinte, impõe um dever à autoridade fazendária, qual seja a indispensável necessidade de intimar formalmente o contribuinte ou seu representante para acompanhar ou se fazer acompanhar por preposto também formalmente indicado.”***

Tal imposição normativa dirigida à fiscalização tem, por objetivo, garantir ao contribuinte a possibilidade de se manifestar sobre o procedimento, podendo fazer, por escrito, qualquer observação que julgar conveniente.



O que se extrai do referido dispositivo é que a contagem física de mercadorias, nos moldes por ele disciplinado, não pode ser realizada sem o conhecimento do contribuinte, sob pena de restar configurado prejuízo ao exercício da ampla defesa e do contraditório.

Assim, a despeito de a impugnante afirmar que o documento de que trata a alínea “d” do inciso XII do artigo 119 do RICMS/PB (fls. 13) não ser apto para suprir as exigências prescritas nas alíneas anteriores, peço vênua para manifestar posicionamento divergente.

Primeiramente, convém reproduzirmos o teor da declaração contida no referido documento:

“O Contribuinte acima qualificado e os servidores que subscrevem, DECLARAM, para efeito de LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE, nos termos da LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA VIGENTE, que as quantidades de mercadorias abaixo consignadas estão de acordo com a contagem física em estoque, realizada nesta data no estabelecimento referido e ou local não escrito, em consonância com disposto no Art. 119, XII alíneas “a”, “b”, “c”, “d” e “e” do Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba, aprovado pelo Decreto nº 18.930 de 19/06/97.”

Ora, a declaração firmada conjuntamente pelo auditor fiscal e pelo representante do sujeito passivo – sem qualquer ressalva - é suficiente para validar a contagem física por espécie realizada no estabelecimento da empresa.

Outros pontos acerca da matéria merecem destaque:

1º) A defesa não contesta que a fiscalização realizou a contagem dos produtos existentes em seu estoque no dia 17 de julho de 2020, nem aponta qualquer equívoco/inconsistência nos quantitativos das mercadorias apresentados pela auditoria;

2º) Tendo sido o procedimento efetuado nas dependências do estabelecimento, a pessoa que, representando a autuada, assinou a declaração para efeito do levantamento quantitativo por espécie – ainda que não tenha autorização expressa para tanto – agiu em nome da empresa, havendo, portanto, de se reconhecer como válidos, com base na teoria da aparência, os resultados apresentados no documento juntado às fls. 13;

3º) No referido documento, também consta a assinatura do auditor fiscal designado para o cumprimento da Ordem de Serviço Específica nº 93300008.12.00004256/2020-35, na qual existe a determinação expressa para “*LEVANTAR ESTOQUE DA EMPRESA E VERIFICAR AS OPERAÇÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS E ANALISAR A SUA REGULARIDADE FISCAL.*”;



4º) Nos termos do que dispõe a o artigo 33, VII, Lei Estadual nº 8.427/07, o agente fazendário tem fé pública no desempenho de suas atividades funcionais²;

5º) Nos autos, consta, às fls. 14 e 15, um documento denominado “RELATÓRIO DE ESTOQUE DE PRODUTOS”, datado de 17/7/2020, emitido pela CJS Serviços e Locações Ltda., que demonstra os estoques por ela declarados no momento da ação fiscal e que serviu para efeito de comparação com os estoques físicos existentes;

6º) Ainda na hipótese de o documento anexado às fls. 13 - mesmo contendo a expressa declaração de que o procedimento fiscal foi realizado em consonância com o disposto no artigo 119, XII, “a”, “b”, “c”, “d” e “e”, do RICMS/PB – não ser considerado apto para suprir as etapas previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do referido dispositivo, a nulidade do levantamento de mercadorias é medida injustificável, uma vez que não se configurou prejuízo à defesa do administrado.

Sobre este último tópico, revela-se essencial destacarmos que, de acordo com o princípio da primazia do mérito, deve-se priorizar a análise da questão meritória, superando, quando possível, eventuais nulidades sanáveis, em atenção aos princípios da instrumentalidade processual, da economia processual e da efetividade jurisdicional.

O Código de Processo Civil, por meio de seu artigo 277, assim estabelece:

Art. 277. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

No caso concreto, considerando o teor do artigo acima destacado e restando demonstrada a inexistência de efetivo prejuízo suportado pela recorrente, deve-se aplicar o princípio *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo). Nesse sentido:

STJ - RECURSO ORDINARIO EM HABEAS CORPUS RHC 57729 MA 2015/0064757-5 (STJ)

Data de publicação: 24/06/2015

Ementa: PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. HOMICÍDIO QUALIFICADO. NULIDADE. DEFENSOR DATIVO NOMEADO. SUBSTITUIÇÃO POR OUTRO DEFENSOR DATIVO INTIMAÇÃO DO ACUSADO. NÃO OCORRÊNCIA. PREJUÍZO NÃO DEMONSTRADO. PRINCÍPIO DO *PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF*.

² Art. 33. Sem prejuízo dos direitos que a Lei assegura ao servidor em geral, são prerrogativas dos integrantes do Grupo Servidores Fiscais Tributários da SER:

(...)

VII – possuir fé pública no desempenho de suas atribuições funcionais;



FLAGRANTE ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. Segundo a legislação em vigor, é imprescindível, quando se trata de nulidade de ato processual, a demonstração do prejuízo sofrido, em consonância com o princípio *pas de nullité sans grief*, consagrado no art. 563 do Código de Processo Penal, *verbis*: "Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa". 2. Inexiste manifesta ilegalidade, *in casu*, pois não há falar em nulidade em razão da ausência de intimação do acusado, diante da substituição de um defensor dativo por outro patrono também nomeado pelo juízo. 3. Não há motivo para considerar indefeso réu, o qual foi assistido durante a instrução criminal por Defensor Dativo que atuou em todos os atos processuais, tendo em vista que houve apresentação de defesa prévia, comparecimento nas audiências e oferecimento de alegações finais, tendo havido, inclusive, pleito pela absolvição. 4. Recurso não provido.

Segundo preleciona Fredie Didier Jr., a invalidade processual é “*sanção que somente pode ser aplicada se houver a conjugação de defeito do ato processual (pouco importa a gravidade do defeito) com a existência de prejuízo. Não há nulidade processual sem prejuízo (pas de nullité sans grief).*”

Diante de todo o exposto, no que tange ao procedimento realizado para fins de verificação dos quantitativos de produtos em estoque, reputo superada a preliminar de nulidade arguida pela impugnante.

No que concerne à constituição da base de cálculo do ICMS, aduz a defesa que não há, nos autos, qualquer menção sobre a sistemática utilizada pela fiscalização para a constituição da base de cálculo registrada na coluna “VU MÉDIO \$” do Levantamento Quantitativo de Mercadorias.

Registra, ainda, a denunciada que

“Na tentativa de identificar a origem das bases de cálculos consideradas no AI, observou a defesa outro relatório encartado aos autos pelo fazendário atuante e no qual foram destacadas supostas médias de valores unitários dos produtos comercializados.”

Considerando que não há, no caderno processual, referência expressa quanto à metodologia empregada pela fiscalização para determinação da base de cálculo do tributo, resta-nos tentar extrair, do arcabouço probatório, informações que possam esclarecer o modelo adotado pelo Fisco.

Depois de minuciosa análise, foi possível identificar dois elementos de prova que podem ter sido utilizados pela auditoria como parâmetro para obtenção dos valores das bases de cálculo dos itens: (i) as informações extraídas da planilha anexada às fls. 9 ou (ii) o relatório de estoque de produtos (fls. 14 e 15).

Passemos à análise de cada um deles.



A partir dos dados exibidos às fls. 9, identificamos que, na primeira coluna da planilha estão registradas 15 (quinze) linhas, cada uma com 44 (quarenta e quatro) dígitos que, pela sua configuração – apesar de não haver indicação precisa no título da coluna -, representam chaves de acesso de notas fiscais eletrônicas.

Em consulta ao Sistema ATF da SEFAZ/PB, constatamos que estas chaves de acesso estão associadas a NF-e emitidas pelos contribuintes citados na Nota Explicativa do Auto de Infração com destino à CJS Serviços e Locações Ltda com natureza das operações de “Remessa para depósito fechado ou armazém geral”.

Nas referidas NF-e, constam as seguintes informações:

NF-e nº	Chave de Acesso	Data de Emissão da NF-e	Produto	Unidade	Quantidade	Valor Unitário (R\$)
5481	25200304458510000249550010000054811744702178	27/03/2020	CAMARÃO CONG. INT. 50/60 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.450,00	28,00
			CAMARÃO CONG. INT. 70/80 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.710,00	27,00
			CAMARÃO CONG. INT. 80/100 IQF SC 10 KG CX 10	KG	3.580,00	25,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 51/60 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.080,00	35,00
5486	25200304458510000249550010000054861243899102	30/03/2020	CAMARÃO CONG. DESC. 111/130 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.310,00	30,00
			CAMARÃO CONG. INT. 40/50 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	30,00
			CAMARÃO CONG. INT. 50/60 IQF SC 10 KG CX 10	KG	2.320,00	28,00
5509	25200304458510000249550010000055091265257622	31/03/2020	CAMARÃO CONG. INT. 40/50 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.760,00	30,00
			CAMARÃO CONG. INT. 50/60 IQF SC 10 KG CX 10	KG	5.720,00	28,00
5521	25200404458510000249550010000055211430229721	01/04/2020	CAMARÃO CONG. INT. 100/120 IQF SC 10 KG CX 10	KG	2.200,00	20,00
			CAMARÃO CONG. INT. 40/50 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.320,00	30,00
			CAMARÃO CONG. INT. 60/70 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.320,00	28,00
			CAMARÃO CONG. INT. 70/80 IQF SC 10 KG CX 10	KG	3.080,00	27,00
5531	25200404458510000249550010000055312150406148	02/04/2020	CAMARÃO CONG. INT. 50/60 IQF SC 10 KG CX 10	KG	2.640,00	28,00
			CAMARÃO CONG. INT. 60/70 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.320,00	27,00
			CAMARÃO CONG. INT. 80/100 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.760,00	25,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 36/40 IQF SC 10 KG CX 10	KG	880,00	46,00
5540	25200404458510000249550010000055401338228957	03/04/2020	CAMARÃO CONG. INT. 60/70 IQF SC 10 KG CX 10	KG	2.640,00	28,00
			CAMARÃO CONG. INT. 70/80 IQF SC 10 KG CX 10	KG	2.640,00	27,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 31/35 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	50,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 61/70 IQF SC 10 KG CX 10	KG	880,00	32,00
5541	25200404458510000249550010000055411082068902	03/04/2020	CAMARÃO CONG. INT. 70/80 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.320,00	27,00
5545	25200404458510000249550010000055451499362627	03/04/2020	CAMARÃO CONG. DESC. 111/130 BL CX 2 KG CX 06	KG	1.260,00	30,00
			CAMARÃO CONG. DESC. 91/110 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	35,00
			CAMARÃO CONG. EVIS 36/40 BL SC 2 KG CX 16	KG	704,00	55,00
			CAMARÃO CONG. INT. 50/60 IQF SC 10 KG CX 10	KG	880,00	28,00
			CAMARÃO CONG. INT. 70/80 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	27,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 26/30 BL 2 KG CX 06	KG	1.260,00	55,00
5557	25200404458510000249550010000055571432511150	06/04/2020	CAMARÃO CONG. DESC. 91/110 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	35,00
			CAMARÃO CONG. INT. 60/70 BL 2 KG CX 06	KG	630,00	28,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 31/35 IQF SC 10 KG CX 10	KG	880,00	50,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 41/50 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.320,00	42,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 51/60 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	35,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 61/70 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	32,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 71/90 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.320,00	32,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 91/110 IQF SC 10 KG CX 10	KG	880,00	28,00
5617	25200404458510000249550010000056171332631587	08/04/2020	CAMARÃO CONG. INT. 100/120 IQF SC 10 KG CX 10	KG	880,00	20,00
			CAMARÃO CONG. INT. 50/60 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.760,00	28,00



			CAMARÃO CONG. INT. 60/70 BL 2 KG CX 06	KG	1.260,00	28,00
			CAMARÃO CONG. INT. 60/70 IQF SC 10 KG CX 10	KG	2.640,00	28,00
			CAMARÃO CONG. INT. 80/100 IQF SC 10 KG CX 10	KG	880,00	25,00
5691	25200404458510000249550010000056911106512111	09/04/2020	CAMARÃO CONG. INT. 60/70 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.320,00	28,00
			CAMARÃO CONG. INT. 70/80 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.760,00	27,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 61/70 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	32,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 71/90 IQF SC 10 KG CX 10	KG	880,00	30,00
1777	25200404782319000177550010000017771355216403	09/04/2020	CAMARÃO CONG. S/ CAB. 41/50 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	42,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 51/60 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	35,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 61/70 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	32,00
1788	25200404782319000177550010000017881939219201	24/04/2020	CAMARÃO CONG. DESC. 71/90 BL SC 1 KG CX 06	KG	630,00	45,00
			CAMARÃO CONG. EVIS 41/50 BL SC 1 KG CX 06	KG	630,00	55,00
			CAMARÃO CONG. INT. 120/150 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.320,00	18,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 31/35 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	50,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 41/50 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	42,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 51/60 BL SC 1 KG CX 06	KG	630,00	35,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 51/60 IQF SC 10 KG CX 10	KG	440,00	35,00
1791	25200404782319000177550010000017911932793510	29/04/2020	CAMARÃO CONG. S/ CAB. 41/50 BL SC 2 KG CX 06	KG	1.260,00	42,00
1792	25200404782319000177550010000017921010514171	30/04/2020	CAMARÃO CONG. S/ CAB. 51/60 BL SC 2 KG CX 06	KG	1.260,00	42,00

Dos dados acima, presume-se que a fiscalização, para apuração da base de cálculo do ICMS para cada um dos itens do Levantamento Quantitativo de Mercadorias, deve ter tomado, por base, os valores unitários registrados na tabela acima e sobre eles aplicou uma margem de valor agregado de 30% (trinta por cento).

Caso esta tenha sido a pretensão da fiscalização, faz-se relevante assinalarmos que (i) nos casos em que há notas fiscais com valores diferentes para o mesmo produto, foi adotado o primeiro valor que aparece na lista³, (ii) com relação aos itens “CAMARÃO 91/110” e “CAMARÃO CONG. S/ CAB. 71/90 IQF SC 10 KG CX 10”, houve equívoco no cálculo, pois não se obtém o valor unitário médio indicado no Levantamento Quantitativo de Mercadorias agregando-se, sobre quaisquer dos valores das notas fiscais de entrada, a margem de 30% (trinta por cento).

Por outro lado, partindo da premissa de que a auditoria adotou, para efeito de composição da base de cálculo do ICMS, o Relatório de Estoque de Produtos apresentado pela empresa, chega-se às seguintes conclusões: (i) quando há valores distintos para o mesmo produto relacionado no levantamento quantitativo, foi adotado o menor preço; (ii) também se observa equívoco quanto aos preços dos itens “CAMARÃO 91/110” e “CAMARÃO CONG. S/ CAB. 71/90 IQF SC 10 KG CX 10”; (iii) assim como no caso anterior, sobre os valores identificados, foi agregada uma margem de 30% (trinta por cento) para obtenção da base de cálculo.

3

PRODUTO	VALORES UNITÁRIOS	VALOR ADOTADO PELO FISCO
CAMARÃO 36/40	R\$ 46,00 e R\$ 55,00	R\$ 46,00
CAMARÃO 41/50	R\$ 42,00 e R\$ 55,00	R\$ 42,00
CAMARÃO 51/60	R\$ 35,00 e R\$ 42,00	R\$ 35,00
CAMARÃO 60/70	R\$ 28,00 e R\$ 27,00	R\$ 28,00



O artigo 13, I, da Lei nº 6.379/96, ao dispor sobre a base de cálculo do ICMS, assim estabeleceu:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV, do art. 12⁴, o valor da operação;

Considerando que, na situação em exame, estamos diante de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, por óbvio, a regra do artigo 13, I, da Lei nº 6.379/96 não se mostra aplicável.

Destarte, em situações desta natureza, a base de cálculo, a depender do caso concreto, deve ser obtida nos moldes dos artigos 15 ou 23 da Lei nº 6.379/96:

Art. 15. Na falta do valor a que se referem os incisos I e VIII, do art. 13, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

§ 1º Para aplicação dos incisos II e III, do “caput”, adotar-se-á sucessivamente:

I - o preço efetivamente cobrado pelo estabelecimento remetente na operação mais recente;

II - caso o remetente não tenha efetuado venda de mercadoria, o preço corrente da mercadoria ou de seu similar no mercado atacadista do local da operação ou, na falta deste, no mercado atacadista regional.

§ 2º Na hipótese do inciso II, do “caput”, se o estabelecimento remetente não efetuar vendas a outros comerciantes ou industriais ou, em qualquer caso, se não houver mercadoria similar, a base de cálculo será equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) do preço de venda corrente no varejo.

⁴ Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

III - da transmissão à terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;



Art. 23. 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. 18⁵:

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

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 de Estado 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 Regulamento;

IV - o preço nunca inferior ao custo dos produtos fabricados ou vendidos, conforme o caso, nos termos do Regulamento, em se tratando de saída de mercadorias de estabelecimentos industriais;

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

Independentemente da forma como tenha sido realizada a apuração da base de cálculo do ICMS, o fato é que não há como deixarmos de reconhecer que, da maneira como o levantamento se apresenta, não é possível declarar, com segurança, qual o critério utilizado, o que configura inequívoco prejuízo à defesa do contribuinte.

A própria nomeação da coluna no Levantamento Quantitativo como “VU MÉDIO \$” é mais um fator que dificulta a compreensão sobre a metodologia empregada para a formação da base de cálculo e contribui para a incerteza do crédito tributário lançado.

Isto porque, além de não haver informações sobre como foi apurado o “VU MÉDIO \$”, na planilha juntada às fls. 9, observam-se registros de valores unitários de produtos que não correspondem àqueles lançados no Levantamento Quantitativo e

⁵ Art. 18. Quando o cálculo do tributo tiver por base, ou tomar em consideração, o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços, direitos ou despesas, 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.



que representam, em verdade, a média dos valores unitários de cada uma das notas fiscais, englobando, inclusive, produtos distintos.

A título exemplificativo, vejamos a nota fiscal correspondente à chave de acesso nº 25200304458510000249550010000054811744702178⁶:

NF-e nº	Chave de Acesso	Data de Emissão da NF-e	Produto	Unidade	Quantidade	Valor Unitário (R\$)
5481	25200304458510000249550010000054811744702178	27/03/2020	CAMARÃO CONG. INT. 50/60 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.450,00	28,00
			CAMARÃO CONG. INT. 70/80 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.710,00	27,00
			CAMARÃO CONG. INT. 80/100 IQF SC 10 KG CX 10	KG	3.580,00	25,00
			CAMARÃO CONG. S/ CAB. 51/60 IQF SC 10 KG CX 10	KG	1.080,00	35,00
VALOR UNITÁRIO MÉDIO DOS PREÇOS DE TODOS OS ITENS DA NF-e						28,75

Dada a imprecisão quanto à indicação de um dos elementos quantitativos do crédito tributário (base de cálculo), deve ser declarada a nulidade, por vício material, do lançamento, por falta de clareza e precisão, situações estas que prejudicaram o direito ao contraditório e a ampla defesa da empresa autuada.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. Contudo, considerando a natureza do vício identificado, reformo a decisão singular para declarar nulo, por vício material, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.00001252/2020-45, lavrado em 16 de setembro de 2020 em desfavor da empresa CJS SERVIÇOS E LOCAÇÕES LTDA., eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente processo.

Destaco, por fim, a possibilidade de realização de novo feito fiscal, observado o prazo decadencial do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 18 de maio de 2023.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator

⁶ As médias de valores unitários para todos os documentos indicados na planilha de fls. 9 foram calculadas seguindo a mesma metodologia.