



PROCESSO Nº 1030162023-7 - e-processo nº 2023.000177924-6

ACÓRDÃO Nº 039/2026

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: A COSTA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.

2ª Recorrente: A COSTA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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: EDSON BARBOSA CORDEIRO

Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA

Relator Voto Divergente: EDUARDO SILVEIRA FRADE.

AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS COM RECEITAS OMITIDAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. EXERCÍCIO FECHADO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS PARA SANEAMENTO. ANULADA DECISÃO RECORRIDA.

- O Levantamento Quantitativo de Mercadorias consiste em uma técnica 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, sendo reveladora, no caso em tela, a ocorrência de aquisições de mercadorias com receitas omitidas.

- Reputa-se caracterizado efetivo prejuízo à defesa do administrado a ausência da memória de cálculo dos preços médios aplicados pela fiscalização, para a composição das bases de cálculo do ICMS para os itens relacionados nos levantamentos quantitativos de mercadorias.

- Faz-se imperioso sanear a omissão cometida pela fiscalização, restabelecendo-se, por conseguinte, o devido processo legal e, *ipso facto*, reabrindo-se o prazo para apresentação de nova impugnação, de forma a preservar o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao duplo grau de jurisdição.



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

A C O R D A M À maioria e de acordo com o voto original do Cons.º Petrônio Rodrigues Lima, acompanhado pelos conselheiros (as), Lindemberg Roberto de Lima, Fernanda Céfora Vieira Braz (Suplente), Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon e o Presidente do CRF/PB, Senhor Leonilson Lins de Lucena, com apresentação de voto de qualidade. Voto divergente vencido do Cons.º Eduardo Silveira Frade, seguido pelos conselheiros, Larissa Meneses de Almeida, Vinícius de Carvalho Leão Simões e Suzélia Cabral da Silva (Suplente), pelo recebimento do *recurso de ofício*, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, considerando prejudicada as análises de mérito, em observância aos princípios do contraditório, da ampla defesa, da autotutela administrativa e do duplo grau de jurisdição, declarar *nula*, a sentença exarada na instância prima, que decidiu pela *parcial procedência* do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001432/2023-70, lavrado em 16/5/2023, contra a empresa A COSTA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA., inscrição estadual nº 16.123.801-7.

Por oportuno, reitero que os autos devem ser remetidos à autoridade fiscal responsável pelo lançamento de ofício para que apresente a memória de cálculo dos valores dos preços médios utilizados nas bases de cálculo do ICMS dos produtos elencados nos levantamentos quantitativos de mercadorias.

Após cumprida a medida saneadora, o contribuinte deve ser notificado para que, caso entenda necessário, possa apresentar nova impugnação, no prazo estabelecido no artigo 67 da Lei nº 10.094/13.

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

P.R.E.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 10 de fevereiro de 2026.

PETRÔNIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente



Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno de Julgamento, FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ (SUPLENTE), SUZÉLIA CABRAL DA SILVA (SUPLENTE), PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, EDUARDO SILVEIRA FRADE, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA E VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALNECAR
Assessora



PROCESSO Nº 1030162023-7 - e-processo nº 2023.000177924-6

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: A COSTA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.

2ª Recorrente: A COSTA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS -GEJUP

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: EDSON BARBOSA CORDEIRO

Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA

Relator do Divergente: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE.

AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS COM RECEITAS OMITIDAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. EXERCÍCIO FECHADO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. VÍCIO FORMAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO EXTRANHA AOS AUTOS COLACIONADA PELA FISCALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE CORREIÇÃO PROCESSUAL. ANULADA DECISÃO RECORRIDA.

- O Levantamento Quantitativo de Mercadorias consiste em uma técnica 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, sendo reveladora, no caso em tela, a ocorrência de aquisições de mercadorias com receitas omitidas.

- Reputa-se caracterizado efetivo prejuízo à defesa do administrado a ausência da memória de cálculo dos preços médios aplicados pela fiscalização, para a composição das bases de cálculo do ICMS para os itens relacionados nos levantamentos quantitativos de mercadorias.

- A ausência de comprovação de regular processo administrativo para arbitramento dos valores de referência para o preço unitário médio importa no reconhecimento de nulidade, por vício formal, do auto de infração para que seja reestabelecido o contraditório e a ampla defesa previamente à lavratura do auto de infração.



- Documento sem relação com o feito colacionado nos autos importa na necessidade de correição processual.

RELATÓRIO DIVERGENTE

Em análise nesta Corte os *recursos de ofício e voluntário* contra decisão monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001432/2023-70, lavrado em 16/5/2023, em desfavor da empresa A COSTA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA., inscrita no CCICMS-PB nº 16.123.801-7, no qual consta a seguinte acusação:

0665 - AQUISICAO DE MERCADORIAS C/RECEITAS OMITIDAS (LEVANTAMENTO QUANTITATIVO EXERCICIO FECHADO) (PERIODO ATE 27/10/2020) >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias, com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

OBEDECENDO AO DISPOSTO NA ORDEM DE SERVIÇO ESPECÍFICA Nº 93300008.12.00003515/2023-53 E ACÓRDÃO 0328/2022 CRF/PB, ESTÁ SENDO LAVRADO NOVO FEITO FISCAL PARA SANAR VÍCIO FORMAL DO AI Nº 93300008.09.00004250/2019-74. FOI REALIZADO O LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS, EXERCÍCIOS 2014, 2015, 2016, 2017 E 2018. APÓS A ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS, CHEGOU-SE À CONCLUSÃO QUE O CONTRIBUINTE DEU SAÍDA EM MERCADORIAS QUE NÃO TINHA ADQUIRIDO COM NOTAS FISCAIS. PORTANTO, SUPRIMIU O RECOLHIMENTO DO ICMS À MEDIDA QUE ESTAS SAÍDAS FORAM PROMOVIDAS EM RAZÃO DE COMPRAS DECORRENTES DE OMISSÕES DE SAÍDAS ANTERIORES (RECEITAS) DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS, CONFORME DOCUMENTAÇÃO EM ANEXO.

Enquadramento Legal	
Infração Cometida/Diploma Legal - Dispositivos	Penalidade Proposta/Diploma Legal - Dispositivos
Art. 158, I do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97, com fulcro no §8º, do art. 3º da Lei nº 6.379/1996.	Art. 82, V, "f", da Lei n.6.379/96.
Período: exercícios de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018.	

Em decorrência do fato acima, o representante fazendário constituiu um crédito tributário no importe de R\$ 3.218.184,20, sendo R\$ 1.609.092,10 de ICMS, e R\$ 1.609.092,10 a título de multa por infração.



Instruem os autos às fls. 4 - 17: Ordem de Serviço, demonstrativos fiscais (Levantamento Quantitativos), Informativo Fiscal. Anexos também ao Processo os relatórios finais de compras e de itens cruzados.

Cientificada da ação fiscal por meio de DTe em 17/5/2023, fl. 31, a autuada apresentou reclamação tempestiva, alegando, em síntese, os seguintes pontos em sua defesa, fls. 32-44:

- Em preliminar, alega a decadência em relação aos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017, pois o auto de infração foi em obediência ao disposto na ordem de serviço específica nº 93300008.12.00003515/2023-53, e o Acórdão 0328/2022 CRF/PB, para sanar um vício formal do AI Nº 93300008.09.00004250/2019-74. Ocorre que, ao analisar o acórdão 0328/2022 em comparação com este “novo feito fiscal”, nos deparamos com a ocorrência de erro material, o qual levaria a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- Que a empresa comercializa produtos médicos hospitalares e medicamentos sujeitas ao regime da tributação por substituição tributária, cujo imposto integralmente é previamente recolhido na origem, encerrando, assim, a fase de tributação;
- Que ficou comprovada a ausência de documentos comprobatórios da acusação, e que estaríamos diante de cerceamento de defesa e de nulidade material, a ausência dos documentos comprobatórios do lançamento, levando a improcedência do lançamento por falta de fundamentação;
- Cita a ausência de previsão legal para a aplicação da técnica de fiscalização, em relação à aplicação do preço médio na formação da base de cálculo. Que o agente fazendário citou de forma genérica o art. 24 para fundamentar o arbitramento pelo preço médio. Contudo, não indicou qual dispositivo do referido artigo autorizaria tal prática de apuração da base de cálculo. Não se enxerga no art. 24 autorização para aplicação do preço médio na formação da base de cálculo.
- Ressalta que para a apuração da base de cálculo, é necessário conhecer um grupo de informação denominado “DETALHAMENTO ESPECÍFICO DOS MEDICAMENTOS”, sendo eles: - Lista positiva, negativa e neutra dos medicamentos, Indicação do PMC, Indicações do cálculo do imposto. Tais informações são necessárias diante de todo um arcabouço de dispositivos legais autorizativos para a composição da base de cálculo por substituição tributária;
- Que a técnica utilizada foi o LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, sem que ao menos fosse verificado “in loco” as mercadorias existentes, como também, é totalmente estranho aos autos os documentos



comprobatórios dos estoques informados pela Fiscalização nas planilhas produzidas pelos Agentes Fazendários;

- Mesmo diante da total ausência de documentos comprobatórios da acusação, a Reclamante, desde já, se manifesta pela incerteza e iliquidez do crédito tributário, em razão de não se conhecer os estoques iniciais e finais de cada exercício, as mercadorias envolvidas e o preço de cada operação.

Não há nos autos qualquer documento comprobatório dos quantitativos dos estoques apurados pela fiscalização, tornando inaplicável o levantamento quantitativo pela ausência de elementos de aferição;

- Alega que a INFORMAÇÃO FISCAL aponta para uma tremenda confusão nos quantitativos dos produtos, notadamente nas conversões das unidades de caixa, pacote, comprimido e etc., promovendo inconsistências que maculam todo o lançamento tributário;

- Pelo exposto, requer a declaração de decadência dos exercícios de 2014 e 2017; a total improcedência do AUTO DE INFRAÇÃO DE Nº 93300008.09.00001432/2023-70, em todos os seus termos, pelas razões apresentadas.

Os autos foram conclusos e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para o julgador fiscal Tarcísio Correia Lima Vilar, que decidiu pela *parcial procedência* da acusação, fls. 1.672-1.684, com recurso de ofício, proferindo a seguinte ementa:

PRELIMINAR DE DECADENCIA NÃO RECONHECIDA. ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. AQUISICAO DE MERCADORIAS C/RECEITAS OMITIDAS– DENÚNCIA CONFIGURADA. REDUÇÃO DA MULTA (LEI NOVA).

- Diante do vício de forma confirmado o prazo decadencial é aquele previsto no Art. 173, II do CTN.

- O levantamento quantitativo por espécie constitui uma técnica absolutamente legítima de que se vale a fiscalização na aferição da situação tributária do sujeito passivo. O lançamento indiciário decorrente do emprego dessa técnica de auditoria fiscal, elaborado com base nas informações prestadas pela própria autuada em sua EFD e enviadas Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba, tem o efeito de transferir ao sujeito passivo, legítimo possuidor direto da documentação fiscal que lhe pertence, a responsabilidade da prova contrária e eficaz, tendente a elidir ou minimizar os efeitos do referido procedimento fiscal.

- 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.

- O art. 106 do CTN prevê a possibilidade de retroação da nova norma que comine penalidade menos severa.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.



Cientificada da decisão de primeira instância por meio de DTe, em 08/5/2024, fl. 95, o contribuinte apresentou recurso voluntário, em 06/6/2024, por meio de e-mail (fl. 126-127), em que constam argumentos similares aos da Impugnação, em suma, destacando os seguintes pontos (fls. 96-122):

- Que o Auto de Infração em tela teria sido lavrado em suposto cumprimento ao Acórdão nº 0328/2022 do CRF/PB, sob o argumento de saneamento de vício formal. A recorrente sustenta, desde logo, que o novo lançamento não se limitou à correção formal autorizada, mas inovou substancialmente quanto aos fundamentos fáticos e jurídicos, ampliando indevidamente o período fiscalizado e alterando a natureza da infração imputada;

- Suscita a decadência dos exercícios de 2014 a 2017, afirmando que o vício apontado no acórdão anterior é de natureza material, e não formal. Defende que, havendo erro material no lançamento original, o prazo decadencial deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN, encontrando-se fulminado o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário em relação aos exercícios mais antigos;

- Alega a inexistência de repercussão tributária, uma vez que as mercadorias comercializadas estão sujeitas ao regime da substituição tributária, no qual o imposto é recolhido antecipadamente na origem. Sustenta a recorrente que a técnica fiscal utilizada é imprópria para esse tipo de contribuinte, citando precedentes do próprio CRF/PB que reconhecem a nulidade de lançamentos baseados em presunção de omissão de saídas quando as operações se encontram abrangidas pela substituição tributária;

- Argumenta a improcedência do lançamento em razão da ausência de documentos comprobatórios da acusação, como relatórios de itens cruzados, levantamento quantitativo detalhado e memória de cálculo da base de cálculo. A defesa sustenta que tais documentos não constam dos autos do processo administrativo, configurando cerceamento do direito de defesa e nulidade do lançamento por vício material, nos termos do art. 142 do CTN e da jurisprudência administrativa citada;

- Aduz a recorrente que houve agressão ao princípio da legalidade, afirmando inexistir previsão legal para a aplicação do preço médio na formação da base de cálculo. Que o arbitramento realizado pela fiscalização carece de fundamento normativo específico e contraria entendimento consolidado do CRF/PB, notadamente o Acórdão nº 685/2022, segundo o qual a base de cálculo, em casos de presunção de omissão de receitas, deve corresponder ao valor da operação;

- Reforça a tese da ausência de previsão legal para a utilização da técnica de levantamento quantitativo, destacando-se que a legislação tributária exige tipicidade fechada e estrita legalidade na definição dos elementos da obrigação tributária. A defesa sustenta que a adoção de técnica fiscal não prevista em lei formal compromete a validade do lançamento, tornando-o arbitrário e juridicamente insustentável.

- Sustenta a improcedência do lançamento em razão da iliquidez e incerteza do crédito tributário, decorrentes de inconsistências nos quantitativos e nos preços das mercadorias apuradas. Alega erros grosseiros na conversão de unidades de



medida, na apuração de estoques e na definição de preços médios, o que comprometeria toda a equação do levantamento fiscal.

Ao final, requereu o conhecimento e provimento do recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material, reconhecendo-se a decadência dos exercícios alcançados, bem como a improcedência integral do auto de infração, diante da ausência de materialidade, da falta de previsão legal das técnicas utilizadas e da iliquidez do crédito tributário exigido, com a conseqüente reforma da decisão de primeira instância.

Em ato contínuo, os autos foram remetidos a esta Casa, e distribuídos o julgador fiscal Petronio Rodrigues de Lima, que os levou à julgamento colegiado na 246ª sessão do Tribunal Peno do Conselho de Recursos Fiscais da SEFAZ/PB, ocasião em que pedi vistas para melhor análise da matéria.

Este é o relatório.

VOTO DIVERGENTE

Em exame, os recursos de ofício e voluntário interpostos contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001432/2023-70, lavrado em 16/5/2023, contra a empresa A COSTA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA., qualificada nos autos, com exigência do crédito tributário pela acusação de aquisição de mercadorias com receitas omitidas, verificado por meio dos Levantamentos Quantitativos de Mercadorias, relativo aos exercícios de 2014 a 2018.

Antes da análise do objeto do recurso, é de bom alvitre esclarecer que o procedimento fiscal ora em questão decorreu do refazimento da peça acusatória, em razão de nulidade da acusação em tela, por vício formal, em decisão proferida pelo Tribunal Pleno do Conselho de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão nº 0328/2022 (Processo nº 1894992019-0 - Processo Físico). Na citada decisão, ficou evidenciado um equívoco na descrição do fato infringente, bem como na indicação da fundamentação legal, caracterizando um vício de natureza formal, sendo declarada a nulidade do Auto de Infração nº 93300008.09.00004250/2019-74.

O lançamento tributário ora em questão corrigiu a irregularidade do vício formal identificado no processo anterior (Processo nº 1894992019-0), e obedeceu ao prazo decadencial para constituição de novo lançamento nos termos do art. 173, II, do CTN, como veremos a seguir.

Esclarecidos esses pressupostos, cumpre destacar que não merece reparos o relator do voto original que bem reconheceu que não cabe a esta casa, neste momento processual, revisar as razões do Acórdão nº 328/2022 que reconheceu a nulidade do



auto de infração, à época, por vício formal e não material. Tendo sido a nulidade naquela oportunidade reconhecida por vício formal tem-se como prazo decadencial aquele do artigo 173, II do CTN.

O novo feito fiscal, realizado no presente contencioso, foi lavrado dentro do quinquênio legal contado nos termos acima, inexistindo, portanto, qualquer óbice temporal à constituição do crédito tributário. A tese de decadência fundada no art. 173, I, do CTN pressupõe vício material, o que não se verificou no auto anteriormente anulado, razão pela qual deve ser mantido o entendimento adotado na decisão recorrida.

No que concerne ao argumento de inexistência de repercussão tributária em razão das mercadorias comercializadas serem sujeitas à substituição tributária, bem destacou o relator do voto original a presunção legal aqui aplicada não se refere ao não recolhimento do ICMS-ST, mas à omissão de saídas tributáveis pretéritas, cuja receita teria sido utilizada para aquisição de mercadorias sem nota fiscal. Trata-se, portanto, de fato jurídico distinto, plenamente alcançado pela legislação estadual.

Ademais, cumpre destacar que apesar de, recentemente, ter sido publicada a Lei nº 14.194/2025, que acresceu o §11 ao artigo 3º da Lei nº 6379/96, determinando critérios de proporcionalidade entre as operações tributadas e não tributadas para fixação de base de cálculo das omissões de saídas pretéritas identificadas por técnicas de presunção, a própria norma prevê a regulamentação desta por ato do Poder Executivo que, até este momento, não foi publicado.

Nesse sentido, por mais que ao nosso particular sentir se possa projetar a retroatividade da norma para o caso em tela, a partir da análise combinada dos artigos 106,II, “c” e artigo 112, IV, ambos do CTN, enquanto não editada a referida norma não há que se cogitar sua aplicação.

Ainda em preliminar, sustenta a recorrente que a técnica fiscal utilizada é imprópria para esse tipo de contribuinte, citando precedentes do próprio CRF/PB que reconhecem a nulidade de lançamentos baseados em presunção de omissão de saídas quando as operações se encontram abrangidas pela substituição tributária.

Ademais, como bem destacado pelo relator do voto original, a técnica aplicada culminou na acusação de aquisição de mercadorias com receitas omitidas, considerando análises de períodos fechados. Não há impedimento para que se aplique esta técnica em empresas que comercializem mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS pela substituição tributária, em detrimento à tese apresentada pela recorrente. Inobstante o Conselho de Recursos Fiscais possuir precedentes que aplicam tal tese, conforme exemplos trazidos à baila na peça recursal, houve mudança de entendimento desta Corte.

Pois bem. É fato que o sujeito passivo promove tanto vendas de mercadorias com tributação normal, quanto sujeitas ao regime da substituição tributária. Mesmo que o contribuinte operasse com 100% de suas mercadorias sujeitas ao regime da ST, as infrações elencadas pela fiscalização podem levar a conclusão de que houve vendas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do ICMS. O que se está a exigir não é o recolhimento do ICMS – ST do contribuinte na condição de



substituído tributário, mas sim a carga tributária omitida em razão de aquisições de mercadorias, ainda que submetidas à substituição tributária, sem documentação fiscal.

Vejamos o Acórdão nº 418/2024 do CRF-PB, de relatoria do nobre Conselheiro Vinícius de Carvalho Leão Simões, que trata da matéria, seguindo o entendimento supramencionado:

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.

- O fato de o contribuinte operar com mercadorias sujeitas à substituição tributária não afasta a presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, sendo reservada ao contribuinte a possibilidade de comprovar a inexistência de omissão de saídas pretéritas sem o pagamento do imposto no caso concreto.

- A lei nova deve ser aplicada aos fatos pretéritos em benefício do contribuinte, quando o seu texto prescreve penalidade menos severa. Assim, no caso concreto, a multa deverá ser ajustada por força das alterações promovidas pela Lei nº 12.788/23. (g.n.)

Acórdão nº 418/2024

Relator: Cons.º Vinícius de Carvalho Leão Simões

Ademais, também se corrobora com o relator do voto original de que não há que se falar na ausência de provas materiais quanto à acusação. Com efeito, em anexo ao presente Processo se verifica duas pastas denominadas “A.I. RELATÓRIO FINAL COMPRAS NFe”, contendo 5 arquivos, com os Levantamentos Quantitativos de cada período auditado, e “RELATÓRIO DE ITENS CRUZADOS”, em que se demonstra as notas fiscais de entradas e de saídas de cada produto, em um total de 83 arquivos em “pdf.”, referentes aos itens e respectivas quantidades, que foram objeto do levantamento quantitativo de mercadorias, trazendo as chaves de acesso dos DANFES correspondentes ao cruzamento de cada item. Inclusive, tais arquivos foram referenciados no Informativo Fiscal apresentado pela fiscalização cujo fato foi ignorado pela recorrente em sua narrativa.

Contudo, como bem destacado pelo relator do voto original, não se verifica o demonstrativo dos cálculos inerentes aos preços médios aplicados nos Levantamentos Quantitativos ora em análise.

Com efeito, apesar de a fiscalização ter considerado os preços unitários médios nos Levantamentos Quantitativos para a base de cálculo, a memória de cálculo de tais preços não se encontra nos autos. Com efeito, é necessária a verificação do contribuinte quanto a sistemática de cálculo adotada, como bem reclama em suas razões de defesa.

Nesse ponto, porém, ousa-se divergir do nobre relator do voto original, que entendera pela nulidade da sentença para que os autos retornem à Repartição Preparadora para que encaminhe os autos ao autor da ação fiscal, a fim de apresentar a memória de cálculo dos valores utilizados como bases de cálculo do ICMS (preços



unitários médios) dos produtos que compõem o levantamento quantitativo de mercadorias.

Com a devida vênia ao entendimento firmado – como, de costume, sempre cauteloso e atencioso aos detalhes – entende-se que tal fato, conquanto esteja ainda nos documentos iniciais que instruem o feito, não suscitam a correção dos próprios autos.

Uma vez que a falta de memória de cálculo acompanha documentos instrutórios e inerentes à própria técnica de arbitramento utilizada, tem-se que a melhor medida seria a nulidade, por vício formal, do auto de infração.

A memória de cálculo, com efeito, é documento indispensável para a identificação da matéria tributável e, logo, do lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN.

Como ensina Paulo de Barros Carvalho, sob a epígrafe de “auto de infração” se instrumentaliza o lançamento tributário enquanto norma, isto é, como resultado do juízo do interprete (neste caso, do auditor fiscal responsável pelo feito) que diante de uma circunstância material (fato ilícito) atribui-lhe consequência. Reunindo, ademais, nesse documento também a norma sancionatória, que aplica a penalidade em um único documento, por motivos de comodidade¹.

Ou seja, o auto de infração traz a norma jurídica identificada pela fiscalização, instrumentalizando o lançamento tributário, aqui compreendido como ato final deste juízo interpretativo. Os atos preliminares à lavratura do auto de infração se concatenam para o ato-fim. Em outras palavras, os atos preliminares, ainda que somados firmem um procedimento, este se finda com a lavratura do auto de infração, que pretensamente põe fim ao lançamento tributário, a ser confirmado, ou não, ao término do contencioso, se houver.

Outrossim, o arbitramento prescinde de um processo regular, como assenta o artigo 18 da Lei nº 6.379/96:

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 judícia

Em outras palavras, o arbitramento demandaria a necessidade de intimação do contribuinte, antes mesmo da instrução do auto de infração para que se manifestasse acerca dos parâmetros utilizados para identificação do preço médio, oportunizando a ampla defesa e contraditório o que, entende-se, deveria ocorrer antes do

¹ CARVALHO, Paulo de. Direito Tributário: Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2018, p. 538



lançamento propriamente dito, aqui compreendido como ato último de todo o procedimento administrativo que se preste a verificar a matéria tributável.

Nesse sentido, se o lançamento é o ato formal que encerra procedimento administrativo e cujos atos de investigação para identificação da matéria tributável lhe são prévios, a intimação para manifestação acerca dos parâmetros utilizados haveria de ser anterior ao auto de infração de estabelecimento propriamente dito.

Assim, ao nosso particular sentir, não seria o caso de corrigir eventual carência de intimação quanto ao arbitramento dos preços médios nos próprios autos. Seria necessário um procedimento prévio à lavratura do auto de infração para tanto, mesmo porque, se uma vez intimado o contribuinte este logre êxito na revisão dos valores utilizados para identificação, seria necessário o refazimento de todo o auto de infração.

Adverte-se, porém, desde já, que não seria o caso de nulidade por vício material do auto de infração ora em análise, pois não se vislumbra, ao nosso sentir, vício na norma de lançamento, mas de um elemento extrínseco, pela ausência de intimação regular na fase de fiscalização acerca dos parâmetros utilizados para a formação do preço unitário médio.

Por fim, também corrobora com a necessidade de refazimento do feito o fato da fiscalização ter acostado às fls.18-19 a folha de lavratura Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004256/2019-41 lavrado face o contribuinte Dental Costa Produtos Odontológicos (I.E 16.142.421-9), o qual não se confunde com o presente.

Ou seja, tem-se dois vícios que maculam a instrução processual desde o início, importando, pois, na necessidade de revisão do processo administrativo para além da correção por nulidade de sentença.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do *recurso de ofício*, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, considerando prejudicada as análises de mérito, entendo pelo desprovimento de ambos para declarar nulo, por vício formal, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001432/2023-70, lavrado em 16/5/2023, contra a empresa A COSTA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA., inscrição estadual nº 16.123.801-7.

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

Tribunal Pleno. Sessão realizada por meio de videoconferência, em 10 de fevereiro de 2026.

Eduardo Silveira Frade
Conselheiro Relator Divergente



PROCESSO Nº 1030162023-7 - e-processo nº 2023.000177924-6

TRIBUNAL PLENO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

1ª Recorrida: A COSTA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.

2ª Recorrente: A COSTA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

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: EDSON BARBOSA CORDEIRO

Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA

Relator Voto Divergente: EDUARDO SILVEIRA FRADE.

AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS COM RECEITAS OMITIDAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. EXERCÍCIO FECHADO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS PARA SANEAMENTO. ANULADA DECISÃO RECORRIDA.

- O Levantamento Quantitativo de Mercadorias consiste em uma técnica 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, sendo reveladora, no caso em tela, a ocorrência de aquisições de mercadorias com receitas omitidas.

- Reputa-se caracterizado efetivo prejuízo à defesa do administrado a ausência da memória de cálculo dos preços médios aplicados pela fiscalização, para a composição das bases de cálculo do ICMS para os itens relacionados nos levantamentos quantitativos de mercadorias.

- Faz-se imperioso sanear a omissão cometida pela fiscalização, restabelecendo-se, por conseguinte, o devido processo legal e, *ipso facto*, reabrindo-se o prazo para apresentação de nova impugnação, de forma a preservar o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao duplo grau de jurisdição.



RELATÓRIO

Em análise nesta Corte os *recursos de ofício e voluntário* contra decisão monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001432/2023-70, lavrado em 16/5/2023, em desfavor da empresa A COSTA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA., inscrita no CCICMS-PB nº 16.123.801-7, no qual consta a seguinte acusação:

0665 - AQUISICAO DE MERCADORIAS C/RECEITAS OMITIDAS (LEVANTAMENTO QUANTITATIVO EXERCICIO FECHADO) (PERIODO ATE 27/10/2020) >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias, com receitas provenientes de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

OBEDECENDO AO DISPOSTO NA ORDEM DE SERVIÇO ESPECÍFICA Nº 93300008.12.00003515/2023-53 E ACÓRDÃO 0328/2022 CRF/PB, ESTÁ SENDO LAVRADO NOVO FEITO FISCAL PARA SANAR VÍCIO FORMAL DO AI Nº 93300008.09.00004250/2019-74. FOI REALIZADO O LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS, EXERCÍCIOS 2014, 2015, 2016, 2017 E 2018. APÓS A ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS, CHEGOU-SE À CONCLUSÃO QUE O CONTRIBUINTE DEU SAÍDA EM MERCADORIAS QUE NÃO TINHA ADQUIRIDO COM NOTAS FISCAIS. PORTANTO, SUPRIMIU O RECOLHIMENTO DO ICMS À MEDIDA QUE ESTAS SAÍDAS FORAM PROMOVIDAS EM RAZÃO DE COMPRAS DECORRENTES DE OMISSÕES DE SAÍDAS ANTERIORES (RECEITAS) DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS, CONFORME DOCUMENTAÇÃO EM ANEXO.

Enquadramento Legal	
Infração Cometida/Diploma Legal - Dispositivos	Penalidade Proposta/Diploma Legal - Dispositivos
Art. 158, I do RICMS/PB, aprovado pelo Dec. nº 18.930/97, com fulcro no §8º, do art. 3º da Lei nº 6.379/1996.	Art. 82, V, "f", da Lei n.6.379/96.
Período: exercícios de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018.	

Em decorrência do fato acima, o representante fazendário constituiu um crédito tributário no importe de R\$ 3.218.184,20, sendo R\$ 1.609.092,10 de ICMS, e R\$ 1.609.092,10 a título de multa por infração.

Instruem os autos às fls. 4 - 17: Ordem de Serviço, demonstrativos fiscais (Levantamento Quantitativos), Informativo Fiscal. Anexos também ao Processo os relatórios finais de compras e de itens cruzados.



Cientificada da ação fiscal por meio de DTe em 17/5/2023, fl. 31, a autuada apresentou reclamação tempestiva, alegando, em síntese, os seguintes pontos em sua defesa, fls. 32-44:

- Em preliminar, alega a decadência em relação aos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017, pois o auto de infração foi em obediência ao disposto na ordem de serviço específica nº 93300008.12.00003515/2023-53, e o Acórdão 0328/2022 CRF/PB, para sanar um vício formal do AI Nº 93300008.09.00004250/2019-74. Ocorre que, ao analisar o acórdão 0328/2022 em comparação com este “novo feito fiscal”, nos deparamos com a ocorrência de erro material, o qual levaria a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- Que a empresa comercializa produtos médicos hospitalares e medicamentos sujeitas ao regime da tributação por substituição tributária, cujo imposto integralmente é previamente recolhido na origem, encerrando, assim, a fase de tributação;
- Que ficou comprovada a ausência de documentos comprobatórios da acusação, e que estaríamos diante de cerceamento de defesa e de nulidade material, a ausência dos documentos comprobatórios do lançamento, levando a improcedência do lançamento por falta de fundamentação;
- Cita a ausência de previsão legal para a aplicação da técnica de fiscalização, em relação à aplicação do preço médio na formação da base de cálculo. Que o agente fazendário citou de forma genérica o art. 24 para fundamentar o arbitramento pelo preço médio. Contudo, não indicou qual dispositivo do referido artigo autorizaria tal prática de apuração da base de cálculo. Não se enxerga no art. 24 autorização para aplicação do preço médio na formação da base de cálculo.
- Ressalta que para a apuração da base de cálculo, é necessário conhecer um grupo de informação denominado “DETALHAMENTO ESPECÍFICO DOS MEDICAMENTOS”, sendo eles: - Lista positiva, negativa e neutra dos medicamentos, Indicação do PMC, Indicações do cálculo do imposto. Tais informações são necessárias diante de todo um arcabouço de dispositivos legais autorizativos para a composição da base de cálculo por substituição tributária;
- Que a técnica utilizada foi o LEVANTAMENTO QUANTITATIVO, sem que ao menos fosse verificado “in loco” as mercadorias existentes, como também, é totalmente estranho aos autos os documentos comprobatórios dos estoques informados pela Fiscalização nas planilhas produzidas pelos Agentes Fazendários;



- Mesmo diante da total ausência de documentos comprobatórios da acusação, a Reclamante, desde já, se manifesta pela incerteza e iliquidez do crédito tributário, em razão de não se conhecer os estoques iniciais e finais de cada exercício, as mercadorias envolvidas e o preço de cada operação.

Não há nos autos qualquer documento comprobatório dos quantitativos dos estoques apurados pela fiscalização, tornando inaplicável o levantamento quantitativo pela ausência de elementos de aferição;

- Alega que a **INFORMAÇÃO FISCAL** aponta para uma tremenda confusão nos quantitativos dos produtos, notadamente nas conversões das unidades de caixa, pacote, comprimido e etc., promovendo inconsistências que maculam todo o lançamento tributário;

- Pelo exposto, requer a declaração de decadência dos exercícios de 2014 e 2017; a total improcedência do **AUTO DE INFRAÇÃO DE Nº 93300008.09.00001432/2023-70**, em todos os seus termos, pelas razões apresentadas.

Os autos foram conclusos e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para o julgador fiscal Tarcísio Correia Lima Vilar, que decidiu pela *parcial procedência* da acusação, fls. 1.672-1.684, com recurso de ofício, proferindo a seguinte ementa:

PRELIMINAR DE DECADENCIA NÃO RECONHECIDA. ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. AQUISICAO DE MERCADORIAS C/RECEITAS OMITIDAS– DENÚNCIA CONFIGURADA. REDUÇÃO DA MULTA (LEI NOVA).

- Diante do vício de forma confirmado o prazo decadencial é aquele previsto no Art. 173, II do CTN.

- O levantamento quantitativo por espécie constitui uma técnica absolutamente legítima de que se vale a fiscalização na aferição da situação tributária do sujeito passivo. O lançamento indiciário decorrente do emprego dessa técnica de auditoria fiscal, elaborado com base nas informações prestadas pela própria autuada em sua EFD e enviadas Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba, tem o efeito de transferir ao sujeito passivo, legítimo possuidor direto da documentação fiscal que lhe pertence, a responsabilidade da prova contrária e eficaz, tendente a elidir ou minimizar os efeitos do referido procedimento fiscal.

- 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.

- O art. 106 do CTN prevê a possibilidade de retroação da nova norma que comine penalidade menos severa.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.



Cientificada da decisão de primeira instância por meio de DTe, em 08/5/2024, fl. 95, o contribuinte apresentou recurso voluntário, em 06/6/2024, por meio de e-mail (fl. 126-127), em que constam argumentos similares aos da Impugnação, em suma, destacando os seguintes pontos (fls. 96-122):

- Que o Auto de Infração em tela teria sido lavrado em suposto cumprimento ao Acórdão nº 0328/2022 do CRF/PB, sob o argumento de saneamento de vício formal. A recorrente sustenta, desde logo, que o novo lançamento não se limitou à correção formal autorizada, mas inovou substancialmente quanto aos fundamentos fáticos e jurídicos, ampliando indevidamente o período fiscalizado e alterando a natureza da infração imputada;

- Suscita a decadência dos exercícios de 2014 a 2017, afirmando que o vício apontado no acórdão anterior é de natureza material, e não formal. Defende que, havendo erro material no lançamento original, o prazo decadencial deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN, encontrando-se fulminado o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário em relação aos exercícios mais antigos;

- Alega a inexistência de repercussão tributária, uma vez que as mercadorias comercializadas estão sujeitas ao regime da substituição tributária, no qual o imposto é recolhido antecipadamente na origem. Sustenta a recorrente que a técnica fiscal utilizada é imprópria para esse tipo de contribuinte, citando precedentes do próprio CRF/PB que reconhecem a nulidade de lançamentos baseados em presunção de omissão de saídas quando as operações se encontram abrangidas pela substituição tributária;

- Argumenta a improcedência do lançamento em razão da ausência de documentos comprobatórios da acusação, como relatórios de itens cruzados, levantamento quantitativo detalhado e memória de cálculo da base de cálculo. A defesa sustenta que tais documentos não constam dos autos do processo administrativo, configurando cerceamento do direito de defesa e nulidade do lançamento por vício material, nos termos do art. 142 do CTN e da jurisprudência administrativa citada;

- Aduz a recorrente que houve agressão ao princípio da legalidade, afirmando inexistir previsão legal para a aplicação do preço médio na formação da base de cálculo. Que o arbitramento realizado pela fiscalização carece de fundamento normativo específico e contraria entendimento consolidado do CRF/PB, notadamente o Acórdão nº 685/2022, segundo o qual a base de cálculo, em casos de presunção de omissão de receitas, deve corresponder ao valor da operação;

- Reforça a tese da ausência de previsão legal para a utilização da técnica de levantamento quantitativo, destacando-se que a legislação tributária exige tipicidade fechada e estrita legalidade na definição dos elementos da obrigação tributária. A defesa sustenta que a adoção de técnica fiscal não prevista em lei formal compromete a validade do lançamento, tornando-o arbitrário e juridicamente insustentável.

- Sustenta a improcedência do lançamento em razão da iliquidez e incerteza do crédito tributário, decorrentes de inconsistências nos quantitativos e nos preços das mercadorias apuradas. Alega erros grosseiros na conversão de unidades de



medida, na apuração de estoques e na definição de preços médios, o que comprometeria toda a equação do levantamento fiscal.

Ao final, requer o conhecimento e provimento do recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material, reconhecendo-se a decadência dos exercícios alcançados, bem como a improcedência integral do auto de infração, diante da ausência de materialidade, da falta de previsão legal das técnicas utilizadas e da iliquidez do crédito tributário exigido, com a consequente reforma da decisão de primeira instância.

Em ato contínuo, os autos foram remetidos a esta Casa, e distribuídos a esta relatoria para análise e julgamento do recurso de ofício.

Este é o relatório.

VOTO

Em exame, os recursos de ofício e voluntário interpostos contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001432/2023-70, lavrado em 16/5/2023, contra a empresa A COSTA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA., qualificada nos autos, com exigência do crédito tributário pela acusação de aquisição de mercadorias com receitas omitidas, verificado por meio dos Levantamentos Quantitativos de Mercadorias, relativo aos exercícios de 2014 a 2018.

Antes da análise do objeto do recurso, é de bom alvitre esclarecer que o procedimento fiscal ora em questão decorreu do refazimento da peça acusatória, em razão de nulidade da acusação em tela, por vício formal, em decisão proferida pelo Tribunal Pleno do Conselho de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão nº 0328/2022 (Processo nº 1894992019-0 - Processo Físico). Na citada decisão, ficou evidenciado um equívoco na descrição do fato infringente, bem como na indicação da fundamentação legal, caracterizando um vício de natureza formal, sendo declarada a nulidade do Auto de Infração nº 93300008.09.00004250/2019-74.

O lançamento tributário ora em questão corrigiu a irregularidade do vício formal identificado no processo anterior (Processo nº 1894992019-0), e obedeceu ao prazo decadencial para constituição de novo lançamento nos termos do art. 173, II, do CTN, como veremos a seguir.

A recorrente apresenta uma prejudicial de mérito em relação à decadência tributária. Suscita a decadência dos exercícios de 2014 a 2017, afirmando que o vício apontado no Acórdão nº 0328/2022 seria de natureza material, e não formal. Defende que, havendo erro material no lançamento original, o prazo decadencial deve



ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN, encontrando-se fulminado o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário em relação aos exercícios mais antigos.

Quanto a este tópico, não assiste razão à recorrente, pois o lançamento anterior foi nulo por **vício de natureza formal**, reconhecido em decisão administrativa transitada em julgado, no Processo nº 1894992019-0, não cabendo mais reanálise da decisão.

Nessa hipótese de nulidade por vício de forma, incide o art. 173, II, do CTN, segundo o qual o prazo decadencial reinicia-se a partir da data em que se torna definitiva a decisão que declarou a nulidade do lançamento anterior. Vejamos:

CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O novo feito fiscal, realizado no presente contencioso, foi lavrado dentro do quinquênio legal contado nos termos acima, inexistindo, portanto, qualquer óbice temporal à constituição do crédito tributário. A tese de decadência fundada no art. 173, I, do CTN pressupõe vício material, o que não se verificou no auto anteriormente anulado, razão pela qual deve ser mantido o entendimento adotado na decisão recorrida.

Em preliminar, alega a inexistência de repercussão tributária, uma vez que as mercadorias comercializadas estão sujeitas ao regime da substituição tributária, no qual o imposto é recolhido antecipadamente na origem. Esta tese não prospera, pois, a presunção legal aqui aplicada não se refere ao não recolhimento do ICMS-ST, mas à omissão de saídas tributáveis pretéritas, cuja receita teria sido utilizada para aquisição de mercadorias sem nota fiscal. Trata-se, portanto, de fato jurídico distinto, plenamente alcançado pela legislação estadual.

Ainda em preliminar, sustenta a recorrente que a técnica fiscal utilizada é imprópria para esse tipo de contribuinte, citando precedentes do próprio CRF/PB que reconhecem a nulidade de lançamentos baseados em presunção de omissão de saídas quando as operações se encontram abrangidas pela substituição tributária.

Pois bem. O procedimento fiscal utilizado se trata de uma técnica de auditoria que tem como parâmetro a análise quantitativa do fluxo de entradas e saídas de mercadorias em determinado período, considerando os estoques inicial e final.

Valendo-se da equação algébrica de que a soma das entradas e o estoque inicial de mercadorias deve ser igual à soma das saídas juntamente com o estoque final, permite a fiscalização detectar irregularidades, cujas diferenças poderão indicar



“aquisição de mercadorias com receitas omitidas”, “vendas sem emissão de documento fiscal”, ou “estoque a descoberto”, cabendo ao contribuinte contestar os valores levantados pelos auditores no sentido de demonstrar erros na contagem e/ou de cálculo, ou apresentar prova de pagamento do imposto, como forma de ilidir a acusação que lhe fora atribuída, tudo relacionado à quantificação física das mercadorias.

No caso em tela, a técnica aplicada culminou na acusação de aquisição de mercadorias com receitas omitidas, considerando análises de períodos fechados. Não há impedimento para que se aplique esta técnica em empresas que comercializem mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS pela substituição tributária, em detrimento à tese apresentada pela recorrente. Inobstante o Conselho de Recursos Fiscais possuir precedentes que aplicam tal tese, conforme exemplos trazidos à baila na peça recursal, houve mudança de entendimento desta Corte, seguido por este Relator.

Pois bem. É fato que o sujeito passivo promove tanto vendas de mercadorias com tributação normal, quanto sujeitas ao regime da substituição tributária. Mesmo que o contribuinte operasse com 100% de suas mercadorias sujeitas ao regime da ST, as infrações elencadas pela fiscalização podem levar à conclusão de que houve vendas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o recolhimento do ICMS. O que se está a exigir não é o recolhimento do ICMS – ST do contribuinte na condição de substituído tributário, mas sim a carga tributária omitida em razão de aquisições de mercadorias, ainda que submetidas à substituição tributária, sem documentação fiscal.

Vejamos o Acórdão nº 418/2024 do CRF-PB, de relatoria do nobre Conselheiro Vinícius de Carvalho Leão Simões, que trata da matéria, seguindo o entendimento supramencionado:

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO - REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.

- O fato de o contribuinte operar com mercadorias sujeitas à substituição tributária não afasta a presunção de que trata o artigo 646 do RICMS/PB, sendo reservada ao contribuinte a possibilidade de comprovar a inexistência de omissão de saídas pretéritas sem o pagamento do imposto no caso concreto.

- A lei nova deve ser aplicada aos fatos pretéritos em benefício do contribuinte, quando o seu texto prescreve penalidade menos severa. Assim, no caso concreto, a multa deverá ser ajustada por força das alterações promovidas pela Lei nº 12.788/23. (g.n.)

Acórdão nº 418/2024

Relator: Cons.º Vinícius de Carvalho Leão Simões

Argumenta, assim como na Impugnação, que a acusação está desprovida de provas materiais, como relatórios de itens cruzados, levantamento quantitativo detalhado e memória de cálculo da base de cálculo. A recorrente sustenta que tais documentos não constam dos autos do processo administrativo, configurando cerceamento do direito de defesa e nulidade do lançamento por vício material, nos



termos do art. 142 do CTN e da jurisprudência administrativa deste Conselho de Recursos Fiscais.

Pois bem. Verifico que parte desta assertiva não condiz com a realidade. Em anexo ao presente Processo se verifica duas pastas denominadas “A.I. RELATÓRIO FINAL COMPRAS NFe”, contendo 5 arquivos, com os Levantamentos Quantitativos de cada período auditado, e “RELATÓRIO DE ITENS CRUZADOS”, em que se demonstra as notas fiscais de entradas e de saídas de cada produto, em um total de 83 arquivos em “pdf.”, referentes aos itens e respectivas quantidades, que foram objeto do levantamento quantitativo de mercadorias, trazendo as chaves de acesso dos DANFES correspondentes ao cruzamento de cada item. Inclusive, tais arquivos foram referenciados no Informativo Fiscal apresentado pela fiscalização cujo fato foi ignorado pela recorrente em sua narrativa.

Contudo, apesar da documentação pertinente se encontrar nos autos, não se verifica o demonstrativo dos cálculos inerentes aos preços médios aplicados nos Levantamentos Quantitativos ora em análise.

Ao examinar as considerações da recorrente, quando contesta a utilização do arbitramento da base de cálculo, em que alega falta de previsão legal, em que a fiscalização considerou o preço médio dos produtos, denota-se a ausência da memória de cálculo dos preços médios utilizados nos levantamentos quantitativos dos produtos denunciados, questionado pela recorrente.

Não questiono o arbitramento utilizado pela fiscalização, pois, trata-se de dados omissos quanto aos valores das mercadorias identificadas sem documento fiscal, já que se tratou de levantamentos fiscais em termos de quantidades de produtos, originários de diversos fornecedores e preços, de forma que a legislação permite o arbitramento da base de cálculo pela fiscalização, com fundamento nos arts. 19 e 24, IV, do RICMS/PB, que, de forma justa, considerou o preço médio dos produtos para a formação da base de cálculo.

Contudo, apesar de a fiscalização ter considerado os preços unitários médios nos Levantamentos Quantitativos para a base de cálculo, a memória de cálculo de tais preços não se encontram nos autos, necessária a verificação do contribuinte quanto a sistemática de cálculo adotada, reclamada em sua peça de defesa.

Neste norte, entendo não se aplicar a nulidade da autuação por vício material, defendida pela recorrente, pois o auditor trouxe a referida base de cálculo ao Levantamento Quantitativo. Houve apenas a necessidade de a fiscalização expor a sistemática dos cálculos dos preços médios aplicados aos produtos denunciados, em razão da insurgência expressa do contribuinte, em respeito aos Princípios da Ampla Defesa e do Contraditório, já reivindicado em sede de julgamento na primeira instância.

Assim, para garantir o duplo grau de jurisdição, a decisão singular deve ser anulada, devendo os autos retornarem à Repartição Preparadora para que encaminhe os autos ao autor da ação fiscal, a fim de apresentar a memória de cálculo dos valores utilizados como bases de cálculo do ICMS (preços unitários médios) dos produtos que compõem o levantamento quantitativo de mercadorias.



É de bom alvitre ressaltar que este entendimento segue decisão da Segunda Câmara deste Conselho de Recursos Fiscais, em processo similar, por meio do **Acórdão nº 336/2024**, de relatoria do nobre Conselheiro Sidney Watson Fagundes da Silva, cuja ementa abaixo transcrevo:

VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - CERCEAMENTO DE DEFESA CONFIGURADO - NECESSIDADE DE RESTABELECIMENTO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL - ANULADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- Reputa-se caracterizado efetivo prejuízo à defesa do administrado o fato de lhe ter sido apresentada a sistemática utilizada pela fiscalização para a composição das bases de cálculo do ICMS para os itens relacionados nos levantamentos quantitativos de mercadorias.

- Para fins de garantir o devido processo legal, faz-se imperativo sanear a omissão cometida pela fiscalização, restabelecendo-se, por conseguinte, o devido processo legal e, *ipso facto*, reabrindo-se o prazo para apresentação de nova impugnação, de forma a preservar o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao duplo grau de jurisdição.

ACORDÃO Nº 336/2024

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

Cumprida a medida saneadora, deve a repartição fiscal notificar o contribuinte acerca do procedimento realizado e reabrir o prazo regulamentar para que a autuada apresente sua defesa, ou ratifique a Impugnação anteriormente apresentada, e, em ato contínuo, encaminhar para novo julgamento na 1ª instância, restabelecendo, por conseguinte, o devido processo legal.

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do *recurso de ofício*, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, considerando prejudicada as análises de mérito, em observância aos princípios do contraditório, da ampla defesa, da autotutela administrativa e do duplo grau de jurisdição, declarar *nula*, a sentença exarada na instância prima, que decidiu pela *parcial procedência* do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001432/2023-70, lavrado em 16/5/2023, contra a empresa A COSTA COMÉRCIO ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA., inscrição estadual nº 16.123.801-7.

Por oportuno, reitero que os autos devem ser remetidos à autoridade fiscal responsável pelo lançamento de ofício para que apresente a memória de cálculo dos valores dos preços médios utilizados nas bases de cálculo do ICMS dos produtos elencados nos levantamentos quantitativos de mercadorias.



Após cumprida a medida saneadora, o contribuinte deve ser notificado para que, caso entenda necessário, possa apresentar nova impugnação, no prazo estabelecido no artigo 67 da Lei nº 10.094/13.

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

Tribunal Pleno. Sessão realizada por meio de videoconferência, em 10 de fevereiro de 2026.

PETRONIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Relator