



PROCESSO Nº 2517412021-9 - e-processo nº 2021.000296193-8

ACÓRDÃO Nº 347/2026

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Recorrida: COMERCIAL ABC LTDA.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO EM SOUSA

Autuante: GUSTAVO ADOLFO CASCUDO RODRIGUES

Relator: CONS.º MATHEUS ROCHA CAMPOS DE SOUZA NETO POGLIESE.

VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS - ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO - DIVERGÊNCIA ENTRE O AUTO DE INFRAÇÃO E A MEMÓRIA DE CÁLCULO PRODUZIDA PELA FISCALIZAÇÃO - CUMPRIMENTO DE MEDIDA SANEADORA - MATÉRIA TRIBUTÁVEL NÃO DETERMINADA - AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- No levantamento quantitativo de mercadorias, a base de cálculo do imposto resulta do produto entre a quantidade omitida e o preço médio unitário, um e outro obtidos por arbitramento da autoridade fiscal (arts. 18 e 23, parágrafo único, da Lei nº 6.379/96). O arbitramento há de conduzir a resultado único e demonstrável.
- A divergência sistemática de preços médios unitários e de quantidades entre o auto de infração e a memória de cálculo elaborada pela fiscalização, em cumprimento à medida saneadora determinada por esta Segunda Câmara, no Acórdão nº 336/2024, impede identificar qual seja o montante tributável e retira do crédito os atributos de certeza e de liquidez (art. 142 do CTN e art. 41, V, da Lei nº 10.094/2013).
- A presunção de legitimidade do lançamento é relativa e cede quando infirmada pelo próprio suporte probatório da acusação, não se transferindo ao sujeito passivo o ônus de desconstituir exigência que se desconstitui por si mesma (art. 56, parágrafo único, da Lei nº 10.094/2013).
- É vedado ao órgão julgador substituir a base de cálculo lançada pelos valores da revisão fiscal, sob pena de proceder a novo arbitramento e a novo lançamento, atividade privativa e vinculada da autoridade administrativa, com supressão de instância.



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 DESPROVIMENTO, para manter a sentença que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002632/2021-88, lavrado em 6 de dezembro de 2021 contra a empresa COMERCIAL ABC LTDA., por ausência de certeza e de liquidez do crédito tributário, decorrente da não demonstração da matéria tributável (art. 142 do CTN e art. 41, V, da Lei nº 10.094/2013), eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente contencioso fiscal.

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

P.R.E.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 15 de setembro de 2026.

MATHEUS ROCHA CAMPOS DE SOUZA NETO POGLIESE
Conselheiro

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO E MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA.

ÍTALO GONÇALVES MATOS
Assessor



PROCESSO Nº 2517412021-9 - e-processo nº 2021.000296193-8

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Recorrida: COMERCIAL ABC LTDA.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO EM SOUSA

Autuante: GUSTAVO ADOLFO CASCUDO RODRIGUES

Relator: CONS.º MATHEUS ROCHA CAMPOS DE SOUZA NETO POGLIESE.

VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS - ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO - DIVERGÊNCIA ENTRE O AUTO DE INFRAÇÃO E A MEMÓRIA DE CÁLCULO PRODUZIDA PELA FISCALIZAÇÃO - CUMPRIMENTO DE MEDIDA SANEADORA - MATÉRIA TRIBUTÁVEL NÃO DETERMINADA - AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

- No levantamento quantitativo de mercadorias, a base de cálculo do imposto resulta do produto entre a quantidade omitida e o preço médio unitário, um e outro obtidos por arbitramento da autoridade fiscal (arts. 18 e 23, parágrafo único, da Lei nº 6.379/96). O arbitramento há de conduzir a resultado único e demonstrável.
- A divergência sistemática de preços médios unitários e de quantidades entre o auto de infração e a memória de cálculo elaborada pela fiscalização, em cumprimento à medida saneadora determinada por esta Segunda Câmara, no Acórdão nº 336/2024, impede identificar qual seja o montante tributável e retira do crédito os atributos de certeza e de liquidez (art. 142 do CTN e art. 41, V, da Lei nº 10.094/2013).
- A presunção de legitimidade do lançamento é relativa e cede quando infirmada pelo próprio suporte probatório da acusação, não se transferindo ao sujeito passivo o ônus de desconstituir exigência que se desconstitui por si mesma (art. 56, parágrafo único, da Lei nº 10.094/2013).
- É vedado ao órgão julgador substituir a base de cálculo lançada pelos valores da revisão fiscal, sob pena de proceder a novo arbitramento e a novo lançamento, atividade privativa e vinculada da autoridade administrativa, com supressão de instância.

RELATÓRIO



Cuida-se de recurso de ofício interposto nos termos do art. 80 da Lei nº 10.094/2013 contra a decisão de primeira instância que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002632/2021-88, lavrado em 6 de dezembro de 2021 contra a empresa COMERCIAL ABC LTDA, já qualificada nos autos.

Consta da peça acusatória a seguinte denúncia:

0022 - VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter vendido mercadorias tributáveis sem a emissão de documentação fiscal, detectado mediante Levantamento Quantitativo.

NOTA EXPLICATIVA: EM CUMPRIMENTO À ORDEM DE SERVIÇO 93300008.12.00005648/2021-00, EFETUAMOS O LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS, EXERCÍCIOS 2016, 2017, 2018, 2019 E 2020, MEDIANTE O CRUZAMENTO DE ENTRADAS E SAÍDAS DOS PRODUTOS CONSTANTES NOS DOCUMENTOS FISCAIS QUE ACOBERTARAM AS RESPECTIVAS TRANSAÇÕES, JUNTAMENTE COM AS DECLARAÇÕES DE ESTOQUES INFORMADAS PELO CONTRIBUINTE. A PARTIR DA ANÁLISE DOS VALORES ENCONTRADOS NO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO (PLANILHAS EM ANEXO), CONCLUÍMOS QUE HOUE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM A DEVIDA EMISSÃO DE NOTA FISCAL.

Foram indicados como infringidos os arts. 158, I, e 160, I, do RICMS/PB, com a penalidade do art. 82, V, "a", da Lei nº 6.379/96, constituindo-se crédito tributário de R\$ 285.528,36, sendo R\$ 142.764,18 de ICMS e igual valor de multa.

Cientificada da autuação em 6 de dezembro de 2021, a autuada apresentou impugnação em 30 de dezembro de 2021. Sobreveio sentença de primeira instância que julgou o auto de infração procedente, contra a qual foi interposto recurso voluntário.

Submetido o feito a esta Segunda Câmara de Julgamento, e precedido do Parecer nº 06/2024-PGE-CRF-SM, foi proferido o Acórdão nº 336/2024, da relatoria do Senhor Presidente deste Conselho de Recursos Fiscais, o Dr. Sidney Watson Fagundes da Silva, que, à unanimidade, deu provimento ao recurso voluntário para anular a sentença, em razão d configuração do cerceamento do direito de defesa da contribuinte pela ausência da memória de cálculo do preço dos produtos fiscalizados, de modo que foi determinado o saneamento dos autos para a fiscalização apresentar tal documentação, nos termos da ementa a seguir transcrita:



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.

Em cumprimento à medida saneadora, a fiscalização apresentou a memória de cálculo dos valores utilizados como bases de cálculo do imposto.

Cientificada da informação fiscal, a autuada impugnou a peça acusatória, sustentando, em síntese: (i) que os preços médios unitários apurados na revisão são sistematicamente divergentes dos consignados no auto de infração, o que compromete todo o imposto apurado e configura vício material, à luz do art. 142 do CTN; (ii) elaborou demonstrativo comparativo, produto a produto, para os exercícios de 2016 e 2017, cotejando os valores do auto de infração com os da memória de cálculo; (iii) que os equívocos se estendem aos demais exercícios autuados, sendo inviável apurá-los integralmente em trinta dias diante do volume de 2.763 folhas; (iv) que a memória de cálculo do item "CHICLETE TRIDENT MENTA 21 UM" mistura caixas e unidades individuais na apuração do preço médio; e (v) reiterou os argumentos do anterior recurso voluntário quanto ao enquadramento legal da infração e da penalidade.

Distribuídos os autos ao julgador fiscal, sobreveio a sentença ora recorrida, que julgou improcedente o lançamento, ao fundamento de que as divergências entre o auto de infração e a memória de cálculo do próprio autuante, somadas às inconsistências nas unidades de medida, comprometem a determinação da matéria tributável e retiram do crédito tributário a certeza e a liquidez, sem que se possa aproveitar parcialmente o lançamento ou determinar nova diligência.

Interposto o recurso de ofício na própria decisão, na forma do art. 80 da Lei nº 10.094/2013, vieram os autos a esta relatoria, na forma regimental.

Eis o relatório.

VOTO



O recurso de ofício devolve a esta Câmara a integralidade da matéria decidida contrariamente à Fazenda. A controvérsia consiste em verificar se o crédito tributário constituído no Auto de Infração ostenta os atributos de certeza e liquidez à luz da prova que a fiscalização produziu, por determinação deste Conselho, no cumprimento da medida saneadora do Acórdão nº 336/2024.

O recurso de ofício não se submete a prazo, porquanto manifestado na própria sentença, e sua interposição é obrigatória sempre que a decisão de primeiro grau contrarie os interesses da Fazenda Estadual. Na espécie, a improcedência exonerou integralmente a autuada do crédito tributário de R\$ 285.528,36, não se configurando qualquer das hipóteses legais de dispensa do recurso oficial.

O desate da controvérsia passa, necessariamente, pelo que esta Segunda Câmara decidiu em 26 de junho de 2024 no Acórdão nº 336/2024.

O acórdão reconheceu que a fiscalização havia omitido a demonstração da sistemática de cálculo, e que essa omissão cerceava a defesa. Consta do voto condutor que *"no relatório produzido pela fiscalização, bem como nas demais provas que dão suporte à denúncia, não há qualquer indicativo quanto à metodologia de cálculo dos preços de cada produto que permita ao contribuinte saber, com segurança, como o procedimento foi realizado"*.

O acórdão qualificou juridicamente a operação de fixação dos preços unitários médios como arbitramento da base de cálculo, assentando que o levantamento quantitativo de mercadorias, *"por haver indicação de vendas de mercadorias tributáveis desacobertas de notas fiscais, exige, para o cálculo do crédito tributário, a realização de arbitramento da base de cálculo do aludido imposto, nos termos do artigo 23, parágrafo único, da Lei nº 6.379/96"*.

O acórdão afastou a nulidade, por vício material, então postulada pela defesa precisamente porque se entendeu que a base de cálculo existia, restando apenas explicitar como fora obtida. Dessa forma, com esteio no art. 15 da Lei nº 10.094/2013, por entender não haver prejuízo à defesa, o acórdão requisitou o saneamento dos equívocos dos levantamentos fiscais para conferir ao crédito tributário a certeza e a liquidez necessárias à sua constituição.

A medida saneadora foi integralmente cumprida, tendo a fiscalização apresentado a memória de cálculo, e à autuada foi reaberto o prazo de impugnação. No entanto, constatou-se que a base de cálculo do auto de infração não coincide com a memória de cálculo apresentada pela fiscalização, consoante destacou a decisão de primeiro grau.

Cotejados os valores consignados no auto de infração e nas planilhas do levantamento quantitativo com os apurados na memória de cálculo da fiscalização, verificou-se divergência em dois elementos que compõem a base de cálculo: o preço



médio unitário e a quantidade. Conforme se observa abaixo, que igualmente compõe a decisão de primeiro grau.

- *ALPISTE 20 x 500g (2016): quantidade de 8.892,56 no auto de infração contra 8.860 na revisão (fls. 609-610); preço médio de R\$ 35,72 (fl. 22) contra R\$ 25,46 (fls. 2.600-2.601);*
- *BALA ERLAN MAST. SORTIDA 600g (2016): preço médio de R\$ 4,49 contra R\$ 2,98 (fls. 2.743-2.745);*
- *FLOCOS DE MILHO 30 x 500g (2016): preço médio de R\$ 24,14 (fl. 22) contra R\$ 18,46 (fls. 3.285-3.303);*
- *TRIDENT HERBAL FRESH 21 UM (2016): quantidade de 134 contra 50 (fl. 1.847); preço médio de R\$ 23,47 contra R\$ 18,10 (fl. 3.344);*
- *FÉCULA DE MANDIOCA 1 kg (2017): quantidade de entradas de 113.240 (fl. 22) contra 109.240 (fls. 1.725-1.726); preço médio de R\$ 4,28 contra R\$ 3,81 (fls. 3.254-3.260);*
- *TRIDENT MENTA 21 UM (2017): preço médio de R\$ 22,41 contra R\$ 18,63 (fls. 3.354-3.361).*

Não há erro pontual ou mera imprecisão tolerável.

As divergências alcançam a quase totalidade dos itens examinados nos exercícios de 2016 e 2017, bem como não se trata de itens isolados em meio a um conjunto consistente, o que macula o lançamento por completo. Os preços médios adotados no auto de infração são superiores aos que a própria fiscalização veio a apurar em sua memória de cálculo.

Ademais, a memória de cálculo do item "TRIDENT MENTA 21 UM" permite inferir a origem metodológica do problema: a planilha de quantidades adota a caixa (CX) como unidade-padrão, conforme consta expressamente de seu cabeçalho (fl. 3.354), mas registra entradas em unidades (UN), caixas (CX), displays (DP) e pacotes (PC), aplicando fator de conversão a apenas parte dos lançamentos.

Constatou-se, justamente, a hipótese de erro "na conversão de unidades" que o Acórdão nº 336/2024 antecipara, que ocorre quando há a mistura de grandezas heterogêneas que contamina a quantidade apurada e o preço médio dela extraído.

Diante dessas análises, conclui-se que o crédito tributário lançado no auto de infração não é certo nem líquido, o que viola a prescrição do artigo 142 do CTN, que exige ao lançamento a determinação da matéria tributável e o montante do tributo devido.

A Lei nº 10.094/2013 reitera essa exigência ao arrolar, entre os requisitos do auto de infração, "*a descrição [...] respectivo montante tributável*" (art. 41, V, da Lei nº 10.094/2013). Disso decorre o entendimento de que determinar a matéria tributável



não é estimá-la, nem a indicar por aproximação, mas fixá-la em termos que permitam ao sujeito passivo conhecê-la e contrastá-la, e ao órgão julgador controlá-la.

No levantamento quantitativo, essa determinação tem estrutura própria. O montante tributável é o produto de dois fatores, a quantidade omitida e preço médio unitário. Quanto ao primeiro, verificou-se vício na metodologia de conversão de quantidades, de modo que maculou sua liquidez e certeza. Já quanto ao segundo, não se seguiu o procedimento do artigo 23, parágrafo único, da Lei nº 6.379/1996, que exige ao arbitramento a realização de processo regular, com contraditório e ampla defesa, e por critério legalmente eleito (art. 18 da Lei nº 6.379/96).

Ainda, nos termos do art. 56, parágrafo único, da Lei nº 10.094/2013, no momento da autuação, competia ao fisco a prova da ocorrência do fato tributável e, sobretudo, da extensão da matéria tributável. Não há como transferir ao sujeito passivo o ônus de desconstituir exigência que se desconstitui por si mesma.

Dessa forma, o crédito tributário constituído está sem os atributos da liquidez e da certeza, porquanto se verificou a existência de dois preços possíveis para a mesma base tributável sem se definir qual deles deve ser utilizado, bem como a divergência nas quantidades dos produtos impede afirmar, quanto a cada item, qual a real dimensão fática da omissão apontada.

A conclusão, portanto, somente pode ser pela improcedência do auto de infração. E, improcedente a exigência principal, resta prejudicada a multa por infração capitulada no art. 82, V, "a", da Lei nº 6.379/96.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e, quanto ao mérito, pelo seu DESPROVIMENTO, para manter a sentença que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002632/2021-88, lavrado em 6 de dezembro de 2021 contra a empresa COMERCIAL ABC LTDA., por ausência de certeza e de liquidez do crédito tributário, decorrente da não demonstração da matéria tributável (art. 142 do CTN e art. 41, V, da Lei nº 10.094/2013), eximindo-a de quaisquer ônus decorrentes do presente contencioso fiscal.

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

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência, em 15 de setembro de 2026.

Matheus Rocha Campos de Souza Neto Pogliese
Conselheiro Relator