



PROCESSO Nº 2304072022-8 - e-processo nº 2022.000452504-0

ACÓRDÃO Nº 494/2025

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: COMERCIAL JUSTINO LTDA.

2ª Recorrente: COMERCIAL JUSTINO LTDA.

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE

Autuantes: ANDRE ARRUDA RAMALHO LIRA, GUSTAVO HIDEYUKI ONO GARCIA E EDSON BARBOSA CORDEIRO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINARES. REJEITADAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. VENDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. DENÚNCIA CONFIRMADA. PENALIDADE APLICADA. REDUÇÃO. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA RECIDIVA. AFASTAMENTO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Nulidades rejeitadas em função de estarem presentes no e-Processo todos os elementos essenciais à validade jurídica da peça acusatória, bem como por se encontrarem disponibilizados nos autos eletrônicos a documentação instrutória que serviu de esteio para a acusação em epígrafe, garantindo-se ao sujeito passivo todas as condições necessárias ao exercício de seu direito a ampla defesa e ao contraditório.

- O Levantamento Quantitativo de Mercadorias é um procedimento fiscal que consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo. In casu, o sujeito passivo não exerceu o ônus probatório de desconstituir os quantitativos de mercadorias indicados no levantamento da fiscalização, motivo pelo qual restou caracterizada a infração. A alegação de exclusão de documentos fiscais de saídas foi rejeitada por se tratarem de documentos que representaram operações fictícias.



- Confirmada a redução da penalidade aplicada com fulcro no art. 82, V, “a” da Lei 6.379/96, por aplicação do princípio da Retroatividade Benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do Código Tributário Nacional - CTN.
- Afastada a multa recidiva, uma vez que não foram caracterizados os requisitos estabelecidos no artigo 87 da Lei nº 6.379/96 para sua incidência.

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 do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento* de ambos para manter a sentença monocrática, e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004041/2022-26, lavrado em 18 de novembro de 2022, em desfavor da empresa COMERCIAL JUSTINO LTDA, já qualificada nos autos, condenando-a ao pagamento do crédito tributário total de **R\$ 18.796.825,09 (dezoito milhões, setecentos e noventa e seis mil, oitocentos e vinte e cinco reais e nove centavos)**, sendo R\$ 10.741.042,92 (dez milhões, setecentos e quarenta e um mil, quarenta e dois reais e noventa e dois centavos) de ICMS, por infringência ao Art. 158, I, art. 160, I, todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 8.055.782,17 (oito milhões, cinquenta e cinco mil, setecentos e oitenta e dois reais e dezessete centavos) de multa por infração arrimada no art. 82, V “a”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado o montante de R\$ 2.685.260,75 (dois milhões, seiscentos e oitenta e cinco mil, duzentos e sessenta reais e setenta e cinco centavos de multa por infração e R\$ 5.370.521,47 (cinco milhões, trezentos e setenta mil, quinhentos e vinte e um reais e quarenta e sete centavos) de multa por reincidência.

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 19 de setembro de 2025.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Conselho de Recursos Fiscais - CRF



Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, HEITOR COLLETT, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO, EDUARDO SILVEIRA FRADE, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA E PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO N° 2304072022-8 - e-processo n° 2022.000452504-0

TRIBUNAL PLENO

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

1ª Recorrida: COMERCIAL JUSTINO LTDA.

2ª Recorrente: COMERCIAL JUSTINO LTDA.

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

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ – CAMPINA GRANDE

Autuantes: ANDRE ARRUDA RAMALHO LIRA, GUSTAVO HIDEYUKI ONO GARCIA E EDSON BARBOSA CORDEIRO

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINARES. REJEITADAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. VENDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. DENÚNCIA CONFIRMADA. PENALIDADE APLICADA. REDUÇÃO. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA RECIDIVA. AFASTAMENTO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Nulidades rejeitadas em função de estarem presentes no e-Processo todos os elementos essenciais à validade jurídica da peça acusatória, bem como por se encontrarem disponibilizados nos autos eletrônicos a documentação instrutória que serviu de esteio para a acusação em epígrafe, garantindo-se ao sujeito passivo todas as condições necessárias ao exercício de seu direito a ampla defesa e ao contraditório.

- O Levantamento Quantitativo de Mercadorias é um procedimento fiscal que consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, em determinado período, cujo resultado somente cede lugar a alterações diante da existência de equívocos na alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores, levados a efeito no quantitativo. In casu, o sujeito passivo não exerceu o ônus probatório de desconstituir os quantitativos de mercadorias indicados no levantamento da fiscalização, motivo pelo qual restou caracterizada a infração. A alegação de exclusão de documentos fiscais de saídas foi rejeitada por se tratarem de documentos que representaram operações fictícias.

- Confirmada a redução da penalidade aplicada com fulcro no art. 82, V, “a” da Lei 6.379/96, por aplicação do princípio da



Retroatividade Benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do Código Tributário Nacional - CTN.

- Afastada a multa recidiva, uma vez que não foram caracterizados os requisitos estabelecidos no artigo 87 da Lei nº 6.379/96 para sua incidência.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra decisão de primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004041/2022-26, lavrado em 18 de novembro de 2022, em face da empresa COMERCIAL JUSTINO LTDA, inscrição estadual nº 16.098.907-8, acima qualificada, em decorrência da seguinte infração:

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: REFERIDA IRREGULARIDADE TEM SUA MATERIALIDADE COMPROVADA PELA PRÁTICA DELITUOSA MINUCIOSAMENTE NARRADA EM MEMORIAL DESCRITO QUE FAZ PARTE DESTA AUTO DE INFRAÇÃO E ANEXOS, TAIS COMO PLANILHAS, RELATÓRIOS E MEMÓRIAS DE CÁLCULO, COM ELEMENTOS PROBANTES ROBUSTOS QUE FUNDAMENTAM A PRESENTE AUTUAÇÃO.

Com supedâneo nesses fatos, o Representante Fazendário constituiu o crédito tributário na quantia de **R\$ 26.852.607,31 (vinte e seis milhões, oitocentos e cinquenta e dois mil, seiscentos e sete reais e trinta e um centavos)**, sendo R\$ 10.741.042,92 (dez milhões, setecentos e quarenta e um mil e quarenta e dois reais e noventa e dois centavos) de ICMS, por infringência ao Art. 158, I, art. 160, I, todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, R\$ 10.741.042,92 (dez milhões, setecentos e quarenta e um mil e quarenta e dois reais e noventa e dois centavos) de multa por infração arimada no art. 82, V “a”, da Lei nº 6.379/96 e R\$ 5.370.521,47 (cinco milhões, trezentos e setenta mil, quinhentos e vinte e um reais e quarenta e sete centavos) de multa por reincidência.

Documentos instrutórios juntados às fls. 2 a 85420.

Cientificada do auto de infração mediante o DT-e em 24/11/2022, conforme fls. 85422, autuada, por intermédio de advogados devidamente habilitados, ingressa com reclamação às fls. 85423/85432, contrapondo-se à acusação.

Com a informação do Termo de Conclusão com Remessa para GEJUP, conforme fls. 85435, os autos foram conclusos ao Órgão Julgador, (Despacho às fls. 85437), sendo julgada *procedente* a infração de vendas sem emissão de documento fiscal, com o afastamento da multa por reincidência, conforme Sentença Monocrática às fls. 85438/85449.



Interposto recurso voluntário ao Conselho de Recursos Fiscais, este decidiu pela nulidade da Sentença da GEJUP, a fim de que fosse disponibilizado ao contribuinte a cópia do inteiro teor do e-Processo, reabrindo-se o prazo para apresentação de outra impugnação, consoante o Acórdão nº 041/2024, às fls. 85679/85681.

Em sequência, o Processo retornou à Repartição Preparadora, que providenciou a notificação do contribuinte, documento às fls. 85705/85706, sobre a decisão proferida no Acórdão nº 041/2024. Comparecendo à repartição, foi entregue ao contribuinte o inteiro teor dos autos processuais, conforme se vislumbra no documento às fls. 85707/85708, com abertura de prazo para impugnação.

Em seguida, o Contribuinte ingressa com nova reclamação, às fls. 85711/85731.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, ocasião em que foram distribuídos à julgadora fiscal Rosely Tavares de Arruda, que decidiu pela *parcial procedência* da exigência fiscal, tendo recorrido de ofício de sua decisão, nos termos do art. 80, da Lei nº 10.094/13, conforme Sentença anexada nas fls. 85741/85756, nos termos da seguinte ementa:

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. VENDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. ILÍCITO CONFIGURADO. MULTA POR INFRAÇÃO CORRIGIDA EM OBSERVÂNCIA À RETROATIVIDADE BENIGNA. REINCIDÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. MULTA RECIDIVA AFASTADA.

O Auto de Infração foi lavrado consoante às cautelas da lei, não havendo casos de nulidade de que tratam a Lei nº 10.094/13, estando a natureza da infração e a pessoa do infrator bem determinados nos autos, oportunizando-se ao contribuinte o exercício do contraditório e ampla defesa, circunstâncias suficientes para garantir a legalidade do feito fiscal.

A Lei nº 10.094/2013, que rege o Processo Administrativo Tributário no Estado da Paraíba, desde a sua publicação, prevê que os atos e termos processuais podem ser registrados por processo eletrônico.

Embora ainda não tenha sido disponibilizado o acesso à plataforma do e-processo aos usuários externos, tal fato não gera cerceamento de defesa, insegurança ou falta de transparência aos contribuintes, pois estes e seus procuradores continuam com o direito garantido de ter acesso aos autos, bastando que se dirijam à Repartição Fiscal e solicitem vistas e/ou cópias, assim como se fazia quando o Processo Administrativo Tributário era físico.



Através do Levantamento Quantitativo de Mercadorias ficou constatada a venda de mercadorias sem emissão de notas fiscais, transferindo-se ao sujeito passivo a responsabilidade da prova. Não foram apresentadas provas ou argumentos capazes de desconstituir a infração.

Derrocada de parte dos créditos tributários em decorrência da correção da multa por infração para o percentual de 75% em observância à retroatividade benigna estabelecida no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, e exclusão da multa recidiva, tendo em vista que não ficou caracterizada a reincidência nos termos do art. 87 da Lei nº 6.379/96.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, por meio de DTe, com ciência em 10/04/2023 (fls. 85758), a Reclamante apresentou Recurso Voluntário em 10/05/2024 (fls. 85759/85784), reiterando os argumentos postos na impugnação, especialmente pode-se relatar os seguintes argumentos:

1. Que o inteiro teor do PAT não foi disponibilizado na ocasião da feitura da primeira Defesa Administrativa (em 2022). Por esse motivo é que a defendente, à época, cuidou de atacar tão somente a forma – viciada – do processo administrativo;
2. Que a contribuinte, à época, diligenciou junto ao Cartório Notarial e requereu a produção de Ata Notarial, documento dotado de formalidade e legalidade que comprovou o desrespeito à ampla defesa e ao contraditório;
3. A GEJUP negou os argumentos de defesa, julgando o auto como procedente. Após o processamento do Recurso Voluntário, o Conselho de Recursos Fiscais entendeu – acertadamente – pela nulidade da sentença de primeiro grau administrativo, constatando o efetivo prejuízo à defesa do administrado através daquilo que foi apresentado a partir da Ata Notarial;
4. Pela segunda vez, lhe foi disponibilizado apenas um aglomerado de arquivos, da mesma forma que aconteceu na primeira entrega, mantendo-se os equívocos e permanecendo o cerceio à ampla defesa e ao contraditório;
5. Na feitura da nova Defesa Administrativa (protocolada em 2024), a então defendente manteve os pontos e argumentos já explanados anteriormente, além de trazer aos autos nova Ata Notarial, também dotada de formalidade e legalidade, que atestou a manutenção dos mesmos vícios;
6. Mesmo diante dos mesmos defeitos, a GEJUP (representada através do mesmo julgador que já havia decidido em 1ª instância administrativa pela procedência da acusação), ignorou a existência de



- nova Ata Notarial e, novamente, decidiu pela procedência do auto de infração;
7. A decisão da primeira instância quase nada fala sobre a situação especialíssima que o caso requer, já que nos autos não se está diante de um LQM – Levantamento Quantitativo de Mercadorias tipicamente feito pela auditoria. Na verdade, o que se vê é um procedimento – no mínimo atípico – de desconsideração, pelo auditor autuante, de notas fiscais de saída que, à época, foram validadas e homologadas pela repartição;
 8. Tais documentos fiscais que, quando emitidos, foram dotados de validade, só vieram a ser considerados “inidôneos” durante a feitura do procedimento fiscal em questão, ou seja, anos depois das suas respectivas emissões, em desacordo do que determina o capítulo próprio da legislação estadual que versa sobre a inidoneidade;
 9. Sobre tal quesito, amplamente levantado na Defesa Administrativa, a julgadora nada decidiu, se reservando apenas a dizer que o procedimento estava esclarecido nos autos pelo auditor fiscal, funcionando, na situação, muito mais como uma agente autuante do que como uma julgadora imparcial;
 10. Houve desrespeito ao art. 489 do Código de Processo Civil porque a decisão que não enfrentou todos os argumentos e provas trazidas aos autos pela impugnante, mormente não ter sido analisado o segundo documento de Ata notarial do Cartório;
 11. Ocorrência de um VÍCIO MATERIAL atestado pelo próprio julgador – arquivos em quantidades divergentes - falhas que acarretam nulidade material do Processo Administrativo;
 12. A Recorrente constatou, através dos print's juntados pela julgadora fiscal em sua decisão de primeira instância, que os arquivos que ela teria tido acesso (identificados como PAT) na verdade não seriam os mesmos que a recorrente teve conhecimento (disponibilizados através da ATA NOTARIAL produzida pelo Cartório de Notas). Num comparativo simplório, é possível constatar que os arquivos Zipados que compõem o “material probatório” não possuem o mesmo tamanho daqueles que foram disponibilizados ao servidor cartorário e que seguem anexos à Ata Notarial já protocolada;
 13. A pasta “TODAS AS MÍDIAS PAT 2304720228”, para o auditor, teria subpastas diferentes daquelas anexadas pela julgadora de instância prima. Além do tamanho dos arquivos serem diferentes, algumas pastas como a de título “notas excluídas do Levantamento Quantitativo” nem constam na relação entregue ao servidor cartorário. Vejamos, por exemplo, a pasta 2019.2.zip. De acordo com o *print* da tela anexado à decisão, ela possui 21.716.477 KB;



14. Na relação anexada pelo servidor cartorário à Ata, a mesma pasta possui 20.7 MB (20.700 KB). Da mesma forma acontece com as demais pastas, como é o caso da “TERMOS DE AUDÊNCIA”, “RELATÓRIO GERAL DOS PRODUTOS”, dentre outras;
15. A existência de arquivos divergentes com quantidades também divergentes que, em tese, deveriam servir como prova de uma autuação, macula o processo administrativo de vício material, insanável, devendo ser anulado de pronto por essa segunda instância julgadora;
16. O e-Processo ainda não foi instituído no Estado da Paraíba, desta feita para consumo público, externo, além dos muros da Sefaz, não sendo acessível aos contribuintes, advogados e contabilistas, na forma da lei, sendo o que acontece na Paraíba um mero esforço de digitalização de páginas, às vezes zipadas, as vezes não, o que não tem nada a ver com a figura do processo administrativo eletrônico, o e-PAT ou e-processo, como se queira chamar;
17. O inteiro teor do PAT, produzido em ambiente de e-processo, continua com perfil de não consultável pelo público externo à Sefaz-PB, ou seja, não consultável pela empresa interessada, seus contabilistas, procuradores, etc., por ventura constituídos para as intervenções processuais admitidas na Lei n.º 10.094/13;
18. O inteiro teor do PAT não gera segurança jurídico-processual na medida em que os atos ou procedimentos então contidos no conteúdo do feito podem ser acessados, alterados, adulterados unilateralmente, por parte da Fazenda Estadual, já que o acesso à demanda não será autorizado, em tempo algum, pela via de um e-Processo;
19. Fala-se em ausência de segurança jurídico-processual inclusive porque os arquivos foram entregues via pendrive, ou seja, dispositivo que pode ser gravado, regravado e até alterado, sem nenhum tipo de travamento ou bloqueio, condição necessária para armazenagem de um processo administrativo que só pode ser consultado via pendrive, já que o e-processo ainda não é disponibilizado para consulta e conferência de informações;
20. O inteiro teor do PAT, como acontece a uma demanda digitalizada e preparada à luz de um PJ-e (Processo Judicial Eletrônico) nunca será colocado ao alcance direto da Recorrente, para as suas intervenções processuais eletrônicas decorrentes de Notificações, avisos e cientificarão de atos;
21. Pelo e-Processo em guerreamento, um processo digitalizado, mas nunca um processo digital, não se é possível solicitar serviços que são atendidos por processos digitais; solicitar a juntada de documentos a processos em andamento, obter cópia de documentos que estão no



processo e consultar diversas informações como a situação atual, histórico do processo, comunicações e intimações, entre outras;

22. Da preliminar de nulidade que se apresenta como prejudicial da análise de mérito – vício na descrição e fundamentação legal da infração;
23. Diferente daquilo que foi destacado no campo “Descrição da Infração”, parece que, na verdade, o Auto de Infração se relacionou com notas fiscais emitidas e – posteriormente – consideradas inidôneas pela fiscalização que, num procedimento “inovador”, entendeu que poderia desconsiderar notas fiscais (anos depois) de exercícios fechados/pretéritos, fundamentando-se apenas em testemunhos/confissões de terceiros, assim como entendeu o julgador fiscal baseando-se apenas na autuação fiscal.

Diante de tudo que foi exposto e de tudo o mais que esse nobre julgador possa compreender, a recorrente requer:

- i. Que seja recebido o presente Recurso Voluntário, haja vista que se encontra ofertado de maneira regular e tempestiva, nos termos da Lei 10.094/2013, com aptidão para suspender os efeitos do r. julgamento de instância prima do libelo fiscal nº 93300008.09.00004041/2022-8;
- ii. Uma vez recebida a oposição recursal que seja dado o seu devido provimento, para que o libelo fiscal em guereamento seja julgado NULO (nulidade material) diante das diversas preliminares suscitadas, ou IMPROCEDENTE, diante da prejudicial de mérito ofertada;
- iii. Alternativamente, caso não se entenda pela nulidade material constatada pela defesa, o que não se espera diante da clareza das questões, requer que seja a decisão de 1ª instância declarada nula, para que o processo retorne, garantindo a ampla defesa e o contraditório;
- iv. Requer-se sustentação oral ao RV ora elaborado, nos termos do vigente RICRF-PB, anunciando-se, desde já, o endereço do causídico para o patrocínio da palavra oral: Rua Getúlio Cavalcante, 136, Liberdade, Campina Grande, PB;
- v. Que seja a intimação acerca do resultado do julgamento direcionada, também, aos procuradores ora constituídos no exercício de representação da recorrente, posto que além de ser a matéria de domínio técnico apenas dos mesmos, é imprescindível se fazer cumprir, no âmbito da realização dos atos administrativos, as exigências do art. 272 do CPC, fidelizado pelo Art 5.º do Estatuto da OAB, sob pena de nulidade do respectivo ato de intimação e seus prospectivos efeitos.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, os autos foram distribuídos a esta Relatoria para análise e julgamento.

Considerando o pedido de sustentação oral, solicitamos à Assessoria Jurídica desta Casa a emissão de parecer quanto à legalidade do lançamento, nos termos do art. 20, X, da Portaria nº 0080/2021/SEFAZ, o qual foi juntado aos autos.



Eis o breve relato.

VOTO

Em análise nessa E. Corte Administrativa os recursos de ofício e voluntário que tem como objeto auto de infração com a acusação de vendas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais, detectada mediante a aplicação do Levantamento Quantitativo de Mercadorias nos exercícios de 2017, 2018, 2019, 2020, e 2021, em face da empresa COMERCIAL JUSTINO LTDA, devidamente qualificada nos autos.

Inicialmente, importa declarar a regularidade do Recurso de Ofício e que o Recurso Voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Em relação aos aspectos formais do auto de infração, o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator e a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal na autuação, conforme se deduz dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013, e por serem obedecidos os contornos dos art. 41 da Lei nº 10.094/2013 e o art. 142 do CTN.

A acusação de venda sem emissão de documentação fiscal tem por fundamento a constatação em procedimento de levantamento quantitativo de mercadorias de que o *estoque final apurado pela Fiscalização* foi maior o estoque final do inventário declarado ou do valor físico do estoque final, considerando-se infringidos os arts. 158, I e 160, I, todos do RICMS/PB e sendo proposta a multa com base no art. 82, V, alínea “a”, *in verbis*:

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. 80. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(..)

II - o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte;

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;



Instrui a peça preambular planilhas denominadas LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS, contidas no arquivo RELATÓRIO GERAL DE PRODUTOS.zip anexado às fls. 50, no qual consta os levantamentos quantitativos de mercadorias de todos os exercícios autuados, 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021. Além disso, encontram-se anexos, planilhas, relatórios e memórias de cálculo, com elementos de comprovação da infração.

Inconformada, a Recorrente não contesta especificamente os levantamentos quantitativos no que concerne aos quantitativos de cada produtos individualmente, mas de forma geral, contesta a exclusão de parcela de notas fiscais de saídas por parte da fiscalização, que no seu entendimento deveriam compor o levantamento, e promove alegações de vícios no procedimento de natureza material, questões que a dispor:

1. Da alegação de nulidades por cerceamento do direito de defesa

A Recorrente aduz que não foram supridos os vícios formais outrora identificados e que na feitura da nova Defesa Administrativa (protocolada em 2024), a então defendente manteve os pontos e argumentos já explanados anteriormente, além de trazer aos autos nova Ata Notarial, também dotada de formalidade e legalidade, que atestou a manutenção dos mesmos vícios.

Ab initio, é importante retratar que a informática é um instrumento, um suporte e uma técnica que permite uma maior flexibilidade, rapidez de acesso a dados e facilidade de processos de cálculos, que eram implementados antes no suporte de papel. Assim, é importante também retratar que algumas limitações existentes no processo físico também são reproduzidas nos processos eletrônicos, como é o caso de dar acesso ao contribuinte a um grande volume de dados originados de um processo de fiscalização.

Alguns processos físicos eram extremamente volumosos e certamente sua reprodução era difícil e com custos para as partes. A informática, a seu turno, reproduz essas limitações, pois arquivos de dados volumosos tem dificuldade de manuseio por parte dos computadores, mesmo os mais modernos, exigindo um tempo considerável de processamento.

Digo isso, porque o instrumento (informatização) não pode ser alçado a uma importância maior do que ao conteúdo do ato administrativo, sob pena de desvirtuamento da verdade material que se encontra presente no ato. Isso se revela na doutrina por meio do princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual se o ato processual cumpriu com a sua finalidade, sem prejuízo efetivo para a parte, não há de se renovar um ato para tão somente cumprir uma formalidade.

Outro não é o entendimento da sempre precisa lição da doutrina do ilustre professor Hugo de Brito Machado Segundo¹, que tece considerações no mesmo sentido, explicando que o processo não deve ser visto como um fim em si mesmo e

¹Segundo, Hugo de Brito Machado. Processo tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev e atual. – São Paulo : Atlas, 2018. ISBN 978-85-97-01398-6



discorrendo que no processo administrativo tem-se que o autocontrole poderia ser exercido até mesmo independentemente de processo, desde que para favorecer o administrado, o que faz com que a forma só seja exigida para instrumentalizar e viabilizar a defesa do administrado. Veja-se, pela importância, a esclarecedora lição:

5.1.3 Instrumentalidade e economia processuais

A expressão instrumentalidade processual, a rigor, encerra uma tautologia, 37 na medida em que o processo não é outra coisa senão um instrumento de realização concreta do direito material. Não obstante tautológico, o princípio em questão é assaz relevante em face de alguns juristas, de mentalidade excessivamente formalista, que veem no processo não um instrumento de realização do direito material através do autocontrole administrativo (processo administrativo), ou da prestação da tutela jurisdicional (processo judicial), mas um fim em si mesmo. E, como o princípio consagra um valor que deve orientar a interpretação das demais regras processuais, sempre que o intérprete estiver diante de duas interpretações em tese possíveis, deverá adotar aquela que melhor consagre o processo em sua feição instrumental, e não sacramental.

Trata-se de decorrência direta do princípio do devido processo legal, sendo certo que devido é aquele processo que se presta da maneira mais efetiva possível à finalidade a que se destina, e não aquele que faz com que as partes se embarquem em um emaranhado de formalismos e terminem vendo naufragar a sua pretensão de ver resolvido o conflito de interesses no qual estão envolvidas.

Tanto no processo judicial, como no processo administrativo, o cumprimento de qualquer formalidade só será exigível quando, além de previsto em lei, e compatível com os demais princípios jurídicos, for adequado, necessário e proporcional ao atendimento das finalidades às quais citados processos se destinam. A existência de maiores formalidades no processo judicial, que a doutrina opõe a um “formalismo moderado” verificado no processo administrativo, apenas se justifica na medida em que as finalidades de tais processos são ligeiramente distintas.

No processo judicial, a forma existe para, entre outros fins, conter eventuais abusos do julgador em face de ambas as partes (deve-se recordar que o julgador é um terceiro). No processo administrativo, ao contrário, tem-se que o autocontrole poderia ser exercido até mesmo independentemente de processo, desde que para favorecer o administrado, o que faz com que a forma só seja exigida para instrumentalizar e viabilizar a defesa do administrado.

É relevante destacar ainda que, embora deva orientar a condução de toda e qualquer espécie de processo, e esteja reconhecidamente presente no processo administrativo, o princípio da instrumentalidade ainda carece de maiores atenções por parte dos estudiosos dos processos judiciais, precisamente porque se trata da seara onde sofre o maior número de violações. O excessivo apego a formalidades inócuas, no âmbito do Poder Judiciário, chega muitas vezes às raias do absurdo.

A Lei 10.094/2013 disciplina que não havendo prejuízo para a defesa do administrado, incorreções, omissões ou inexatidões serão sanadas, privilegiando o princípio da instrumentalidade das formas. Veja-se:



Art. 15. As incorreções, omissões ou inexatidões, que não importem nulidade, serão sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo, se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no “caput”, não será declarada a nulidade do auto de infração sob argumento de que a infração foi descrita de forma genérica ou imprecisa, quando não constar da defesa, pedido neste sentido.

Foge a qualquer razoabilidade entendimento no sentido contrário.

Assim, seja registrado no papel ou em registro eletrônico, a infração se encontra materializada em levantamento quantitativo de mercadorias. Assim, um primeiro ponto é que o auto de infração está descrito na inicial e nos anexos sintéticos que vão das fls. 2 a 50. Nesses registros, o contribuinte tem acesso à infração que está sendo acusado. Assim, impressas essas páginas, o contribuinte, ao comparecer à repartição Fiscal já teria meios de entender a acusação fiscal presente no Levantamento Quantitativo.

Das fls. 51 às fls. 85420 estão anexados aos autos eletrônicos, documentos instrutórios analíticos, entre eles os Documentos Consolidados do Auto de Infração, mostrando-se um rigor formal na guarda desses elementos de comprovação da infração.

É indubitoso que todos os documentos instrutórios apresentam informações sobre produtos, as notas fiscais de entradas, saídas e de estoques, que é o que espera para demonstrar um levantamento quantitativo. E em especial, nesse caso concreto, cópia de extratos do Banco de Dados da empresa acusada relativamente a suas operações comerciais.

Aliado a isso, o Auditor diligentemente enumerou cada arquivo anexado e discriminou o seu conteúdo (Tabela de Anexos – contido no Memorial das fls. 12/49), percebendo-se que partes dos arquivos se referem justamente à reprodução do Banco de Dados da empresa acusada (o que explica esse caso ser tão especialmente volumoso). Logo, parte das informações que a Recorrente buscou na Repartição Fiscal, na verdade já era de se pleno conhecimento pois originada do sistema de controle interno.

Não se pode perder de vista que o Fazendário fez questão de trazer aos autos do processo eletrônico todo esse conjunto volumoso de dados para comprovar os graves fatos que foram apurados pela GERÊNCIA EXECUTIVA DE COMBATE À FRAUDE FISCAL e que se encontra explicado em minúcias no Documento denominado Memorial Descritivo do Auto de Infração às fls. 12/49.

É preciso recordar que desde a primeira defesa administrativa que o contribuinte manifestou inteiro conhecimento da infração que estava sendo acusado, todavia, demonstrou irresignação por não ter tido acesso ao que considerou inteiro teor do processo para que pudesse fazer uma defesa administrativa consistente.

“Como se trata de delação fiscal de venda de mercadoria tributável sem cobertura de nf-e, delação essa a se lastrear em verificação quantitativa de mercadoria, o fato do e-processo não ter chegado à ciência do autuado é matéria também de comezinha compreensão. É bom que se registre que o lançamento oficial (A.I. n. ° 93300008.09.00004041/2022-26) dá conta de



um PAT – Processo Administrativo Tributário n. 2304072022-8, mas que na realidade inexistente como tal, sendo que a Receita Estadual o trata como e-Processo, sem que, numa ou noutra forma a Defendente possa conhecer a materialidade da acusação que lhe foi imposta.”

De fato, ter conhecimento do inteiro teor do processo é um direito a ser garantido.

Assim, entende-se que naquela ocasião a Recorrente desejava ter acesso as mais de 80 mil folhas que encampam o lastro instrutório do auto de infração, necessárias para comprovar a infração, conforme já relatado acima. São as provas da infração.

Nessa linha, no processo físico que se encontra quase extinto na SEFAZ, também se anexavam a folhas do processo mídias DIGITAIS do tipo CD, DVD e até pendrives mais recentemente, devido à crescente evolução tecnológica, nas quais os auditores em regra, incluíam arquivos com proteção com *HASH code*, para garantir a segurança do conteúdo da mídia digital então anexada.

Nessa linha, ao gravar uma mídia de memória *pendrive* do contribuinte com os arquivos que serviram de base para comprovar a infração, o servidor no pleno exercício da função pública, agiu com fé de ofício e garantiu os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório. E essa prática ocorre tanto nos processos com suporte no papel (quando se extraíam cópias) quanto nos processos com suporte eletrônico (e-Processo).

Cumpra-nos assinalar que o e-Processo é cercado por procedimentos de segurança. O Servidor Fazendário somente acessa o eProcesso mediante certificado digital, e os arquivos que são anexados ao eProcesso e que foram entregues ao Contribuinte tem o conteúdo digital protegido por código HASH para segurança.

Tome como exemplo, o arquivo denominado de RELATÓRIO GERAL PRODUTOS.zip, no qual estão contidos os Levantamentos Quantitativos de Mercadorias. Esse arquivo se encontra gravado no e-Processo sob a tutela do banco de dados da SEFAZ, e apresenta código HASH, de forma que é totalmente descabida a conjectura de adulteração/modificação desse documento contido em banco de dados da Administração Pública.



Data do Protocolo: 27/11/2022

Nome Arquivo: RELATÓRIO GERAL DOS PRODUTOS.zip

Hash: 2A58717AC7C90CA3AFE562BA9F10BE5A

Modalidade: Documentos Processuais

Espécie : Relatório

Descrição: RELATÓRIO GERAL DOS PRODUTOS

Elemento Organizacional: GERÊNCIA EXECUTIVA DE COMBATE À FRAUDE FISCAL DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA

Mesmo assim, tendo o contribuinte solicitado tais arquivos à Repartição Fiscal preparadora, ele alegou e registrou em Ata notarial, que não conseguia entender os arquivos da mídia copiada, e no julgamento realizado por meio do Acórdão 041/2024, o Colegiado entendeu que houve equívoco quando da geração das cópias solicitadas pelo contribuinte, causando-lhe prejuízo a defesa, e nessa linha foi declarada a nulidade da sentença. Veja-se a ementa do referido Acórdão:

VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL CERCEAMENTO DE DEFESA CONFIGURADO - NECESSIDADE DE RESTABELECIMENTO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA - ANULADA A DECISÃO RECORRIDA RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

- Reputa-se caracterizado efetivo prejuízo à defesa do administrado o fato de lhe ter sido disponibilizado o inteiro teor do processo administrativo tributário com inconsistências suficientes para inviabilizar o exercício do contraditório e da ampla defesa.

- Para fins de garantir o devido processo legal, faz-se imperativo sanear o equívoco cometido quando da geração das cópias solicitadas pelo contribuinte, restabelecendo-se o devido processo legal e, ipso facto, reabrindo-se o prazo para apresentação de nova impugnação, de forma a preservar o direito ao duplo grau de jurisdição.

No presente Recurso, o contribuinte volta a apresentar os mesmos arrazoados então tratados contra a primeira decisão monocrática e assevera que lhe foi disponibilizado apenas um aglomerado de arquivos, da mesma forma que aconteceu na primeira entrega, mantendo-se os equívocos e permanecendo o cerceio à ampla defesa e ao contraditório, novamente lavrando ATA NOTARIAL em 9/4/2024 (fls. 85733).

Nada obstante, consta nas fls. 85707 dos autos que no dia 9/4/2024, o Sr. Jurandi Eufrausino de Sousa, representando a pessoa jurídica, compareceu à Repartição Fiscal Preparadora, tomou conhecimento do processo uma segunda vez, e recebeu os arquivos instrutórios do auto de infração, e nessa ocasião, diante do responsável pela Chefia da Repartição Preparadora, fez a seguinte declaração:

“Eu, Jurandi Eufrausino de Sousa, portador do CPF nº (...), declaro que recebi presencialmente e atesto que o INTEIRO TEOR do processo administrativo supracitado, foi disponibilizado e cedido em sua integralidade, contendo processo numerado e organizado na forma forense,



como também todos os arquivos e mídias digitais que constituem o processo, promovendo assim o pleno direito ao contraditório e ampla defesa, constitucionalmente assegurados, cessando qualquer acusação de cerceamento de defesa contra esta repartição. Seguem arquivos disponibilizados:

COMERCIAL JUSTINO INTEIRO TEOR PAT 18416720223;

TODOS OS DOCUMENTOS PAT 18416720223;

TODAS AS MÍDIAS PAT 18416720223.”

Data vênia, o Sr. Jurandi, para a Funcionária da SEFAZ, que diligentemente lhe atendeu, e superando todas as dificuldades técnicas que se explica pela grande quantidade de dados a serem repassados ao contribuinte, conforme já tratado, discorre que recebeu os autos do processo, seu inteiro teor e seus anexos, e contrariamente, lavra Ata Notarial em Cartório da Comarca, no mesmo dia, alegando justamente o contrário.

Foge a razoabilidade tal afirmação.

A convicção formada é que essa alegação de cerceamento do direito de defesa é tão somente uma medida protelatória, com a finalidade de suspender o andamento do processo, visto que o contribuinte de fato recebeu o auto de infração e seus anexos, estando nesse momento processual superado qualquer vício formal, pois não se evidencia prejuízo para defesa do administrado, na forma do art. 15, da Lei 10.094/2013, supracitado.

No tocante ao e-Processo implantado na SEFAZ, é certo que os atos processuais são cercados de segurança jurídica mediante acesso por meio de Certificação Digital, e comunicação por DT-e, com todos os meios que garantem a segurança e sigilo das informações no âmbito da SEFAZ.

Além disso, os contribuintes podem, sim, peticionar para juntada de documentos, entregando-lhes presencialmente na Repartição, e mediante o DT-e são notificados de todos os atos processuais previstos na Lei 10.094/2013, de forma que não é correta a irresignação promovida pelo patrono da acusada.

Ademais, o e-Processo, como ferramenta tecnológica de grande porte, passou por etapas de implantação. Durante essa fase na qual o contribuinte ainda não tem acesso ao e-Processo através da internet, a Lei processual facultava-lhe consultá-lo na Repartição Fiscal do Domicílio, podendo fazer cópias de documentos, na forma do art. 64 da Lei 10.094/2013, *in verbis*:

Art. 64. Ao sujeito passivo ou ao seu representante legal é facultado examinar o processo no recinto das repartições em que tiver curso, observado o seguinte:

I - o sujeito passivo ou seu representante legal poderá requerer cópia de Processo Administrativo Tributário do qual seja parte;

II - o chefe da repartição preparadora poderá autorizar que servidor acompanhe o requerente para reprodução de cópia do processo em estabelecimento prestador de tal serviço.

Nova redação dada ao art. 64 pelo art. 6º da Lei nº 12.987/23 – DOE de 19.12.2023.



Art. 64. Ao contribuinte ou ao seu representante legal é facultado examinar os autos do processo físico ou eletrônico no recinto das repartições em que tiver curso, observado o seguinte:

I - o contribuinte ou seu representante legal, regularmente habilitado nos autos por procuração, poderá requerer cópia física ou em meio magnético de Processo Administrativo Tributário, físico ou eletrônico, do qual seja parte;

II - o chefe da repartição preparadora poderá autorizar que servidor acompanhe o requerente para reprodução de cópia dos autos do processo físico em estabelecimento prestador de tal serviço;

III - o contribuinte ou seu representante legal poderá ter acesso aos autos do processo eletrônico por meio da Internet, no "site" da Secretaria de Estado da Fazenda-SEFAZ-PB: "www.sefaz.pb.gov.br", conforme dispuser ato normativo procedimental complementar editado pelo Secretário da Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ-PB.

Nova redação dada ao inciso III do art. 64 pelo art. 2º da Medida Provisória nº 330, de 27.12.2023 - DOE de 29.12.2023. OBS: A Medida Provisória 330/23 foi convertida na Lei nº 13.177/24 - DOE de 26.04.2024.

III - o contribuinte poderá ter acesso aos autos do processo eletrônico por meio da Internet, no "site" da Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ-PB: "www.sefaz.pb.gov.br", conforme dispuser ato normativo procedimental complementar editado pelo Secretário da Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ-PB."

Parágrafo único. Para os fins do disposto neste artigo, considera-se representante legal a pessoa física que receber do contribuinte poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesse no curso de processos administrativos tributários, devidamente munido de procuração, outorgada por instrumento público ou particular com firma reconhecida.

Reitere-se que não se pode valorizar os meios acima do conteúdo dos atos processuais, e dessa forma, o contribuinte pode solicitar o inteiro teor do processo sempre que entenda necessário, e comparecer à Repartição do Domicílio Fiscal para tirar dúvidas, especialmente na fase de implantação do acesso ao e-Processo pela rede mundial de computadores, como também depois dessa implantação.

Feitas essas considerações, não houve cerceamento ao direito de defesa da acusada, de forma que rejeito as preliminares de nulidades suscitadas pela defesa em relação a inconsistências do e-Processo, e nos arquivos que lhe foram entregues na Repartição Fiscal preparadora, pelos motivos acima expostos.

2. Da arguição de nulidades da sentença

A Recorrente aduz que houve desrespeito ao art. 489 do Código de Processo Civil porque a decisão que não enfrentou todos os argumentos e provas trazidas aos autos pela impugnante, mormente não ter sido analisado o segundo documento de Ata notarial do Cartório.

No que pertine aos aspectos formais a decisão emanada da primeira instância, esta observa todos os requisitos formais, sendo composta de relatório, fundamentos de fato e de direito e dos demais tópicos exigidos no art. 75 da Lei 10.094/2013, *in verbis*:

Art. 75. A decisão de primeira instância conterà:



I - o relatório, que será uma síntese do processo, devendo mencionar: a) a qualificação do autuado; b) os fundamentos do auto de infração; c) os fundamentos da impugnação;

II - os fundamentos de fato e de direito;

III - a indicação dos dispositivos legais aplicados;

IV - a quantia devida, as penalidades impostas e os tributos exigíveis, quando for o caso;

V - a conclusão;

VI - a ordem de intimação;

VII - recurso de ofício para instância superior, quando for o caso.

No que compete ao mérito da demanda fiscal, o julgador expôs sua motivação, de forma que o descontentamento da defesa se refere ao enfrentamento de todas as questões postas em juízo administrativo. Essa controvérsia é reiterada no judiciário, tanto que originou Tema 339 de Repercussão Geral no STF, no tocante à interpretação do art. 93, IX da Constituição Federal, veja-se:

Repercussão geral

Tema 339 do STF - O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Decorre desse entendimento, que o julgador não está vinculado ao exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, podendo se ater aquelas que de fato tem o condão de confirmar ou infirmar a denúncia posta.

Mesmo assim, nem sequer esse foi o caso, pois embora a julgadora não tenha citado a palavra “Ata Notarial”, ela discorreu amplamente sobre a matéria que a defesa queria comprovar com esse documento, negando tal pretensão, logo, por consequência lógica, rejeitando tal argumento, conforme excerto da sentença a seguir reproduzida:

“PRELIMINAR DE NULIDADE. A Atuada alega cerceamento ao direito de defesa por não ter sido oportunizado os meios de defesa através do acesso ao e-processo, como também a invalidade do Processo Tributário Eletrônico.

É incontestável que todos os elementos que fundamentam o lançamento tributário devem constar nos autos, com a devida ciência do contribuinte, sob pena de cercear o direito de defesa da Atuada.

Analisando os autos, vislumbra-se que foram anexados, pela Fiscalização, todos os demonstrativos analíticos, demonstrando detalhadamente as operações auditadas, documentos probatórios que fundamentam o lançamento e a técnica de auditoria utilizada, sendo todos partes integrantes do auto de infração, conforme se vê na consulta ao conteúdo de todo o Processo Tributário Eletrônico: [...]

A Atuada foi cientificada e recebeu todos os demonstrativos fiscais que são partes integrantes do Auto de Infração, permitindo-se o conhecimento do trabalho realizado pela Auditoria quanto ao Levantamento Quantitativo de



Mercadorias que constatou a infração de vendas de mercadorias sem a emissão de documento fiscal.

Diante da existência de todos os demonstrativos, relatórios, arquivos anexados aos autos pela fiscalização, e que foram entregues à Autuada, conforme fls. 85707-85708, com abertura de prazo legal para impugnação, fica evidente que foi garantido o direito ao exercício do contraditório e ampla defesa do contribuinte.

O Fisco ao proceder ao lançamento tributário, constituindo o seu direito, fundamentou o ato administrativo com todos os demonstrativos juntado aos autos que foram entregues ao contribuinte, permitindo-lhe o conhecimento dos fatos imputados e as normas que estão sendo aplicadas.

No caso em tela, observa-se um vasto conteúdo probatório carreado aos autos pela Fiscalização, estando a infração devidamente fundamentada e acompanhada dos elementos que comprovam os fatos sobre os quais se funda A Autuada recebeu os demonstrativos e papéis de auditoria, o que afasta qualquer pretensão de cerceamento de defesa por falta de provas ou por falta de acesso às provas.”.

Assim, a matéria posta em julgamento no Conselho de Recursos Fiscais foi suficientemente analisada em primeira instância, em sentença que fez a fundamentação precisa no sentido de que não houve cerceamento do direito de defesa da acusada, estando a causa fiscal madura para o julgamento colegiado.

3. Da alegação de nulidades por vício material

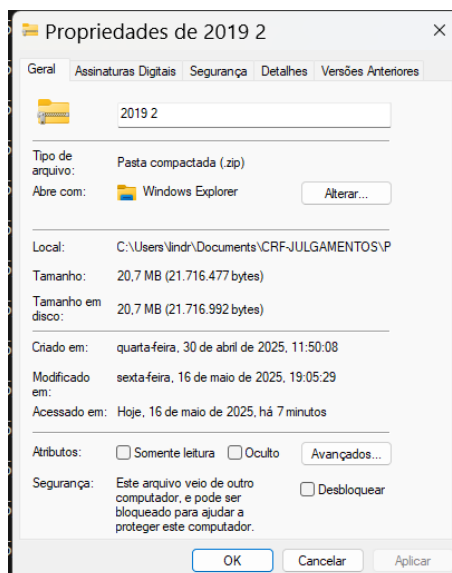
A Recorrente advoga a ocorrência de um VÍCIO MATERIAL e afirma que esse vício foi atestado pela própria julgadora e se refere a ter recebido arquivos em quantidades divergentes. Aduz que essas falhas que acarretam nulidade material do Processo Administrativo.

Especificamente, a Recorrente afirma que a pasta “TODAS AS MÍDIAS PAT 2304720228”, para o auditor, teria subpastas diferentes daquelas anexadas pela julgadora de instância prima. Além do tamanho dos arquivos serem diferentes, algumas pastas como a de título “notas excluídas do Levantamento Quantitativo” nem constam na relação entregue ao servidor cartorário.

Cita como exemplo, a pasta 2019.2.zip e discorre que de acordo com o print da tela anexado à decisão, ela possui 21.716.477 KB e na relação anexada pelo servidor cartorário à Ata, a mesma pasta possui 20.7 MB (20.700 KB). Acresce que da mesma forma acontece com as demais pastas, como é o caso da “TERMOS DE AUDÊNCIA”, “RELATÓRIO GERAL DOS PRODUTOS”, dentre outras.

Tais alegações mostram somente dúvidas técnicas no que se refere à utilização de arquivos compactados, mas que não representam quaisquer defeitos nos arquivos disponibilizados para a defesa. Usualmente, a compactação de arquivos se processa por algoritmos implementados por vários programas, os mais usuais geram arquivos em formato ZIP e RAR. É sabido, que cada técnica de compactação pode exibir arquivos finais com tamanhos diferentes, depende da técnica empregada.

Para demonstrar que não há irregularidade nos arquivos, a pasta 20192.zip foi aberta usando o programa zip nativo do Windows.



Pode-se notar que a pasta compactada em Zip tem o tamanho de 20,7 MB, que corresponde a 21.716.477 bytes, pois adotou-se na informática a convenção de que 1 Kbyte é 1.024 bytes e 1 Mbyte é 1.024 Kbyte. Aplicando-se esse raciocínio para as pastas de “TERMOS DE AUDIÊNCIA”, “RELATÓRIO GERAL DOS PRODUTOS”, e para as demais pastas chega-se à mesma conclusão.

Portanto, não há irregularidade nos arquivos entregues na Repartição Fiscal ao contribuinte, como afirma a defesa, apenas nota-se desconhecimento de técnicas digitais quanto a unidades de medida usadas em tamanho de arquivos na área de informática.

Quanto ao arrazoado que a pasta “TODAS AS MÍDIAS PAT 2304720228”, para o auditor, teria subpastas diferentes daquelas anexadas pela julgadora de instância prima, essa alegação é desprovida de comprovação, visto que o próprio representante da empresa prestou declaração de que lhe foram disponibilizados três arquivos: COMERCIAL JUSTINO INTEIRO TEOR PAT 18416720223; TODOS OS DOCUMENTOS PAT 18416720223; TODAS AS MÍDIAS PAT 18416720223.

Registre-se que no Recurso para procurar comprovar essa alegação a recorrente exibiu tão somente um excerto do aplicativo “**one drive de armazenamento em nuvem**”, mostrando o conteúdo da pasta TODAS AS MÍDIAS PAT 2304720228, mas lhe foram entregues três arquivos. Assim, desponta dos autos que todos os arquivos que compõem o e-Processo, citados na sentença, em excerto pela julgadora foram entregues ao sujeito passivo.

Sendo assim, a acusada apresenta argumentos frágeis, uma vez que os arquivos disponibilizados pelo Servidor Fazendário, para que o advogado pudesse fazer a cópia está fielmente gravado no e-Processo com todos os requisitos de segurança acima elencados, lhe foram entregues com as cautelas legais, e não ocorreu nulidade



material nos documentos instrutórios do auto de infração quanto ao tamanho dos arquivos.

4. Da alegação de nulidade na descrição da infração

A Recorrente entende que a descrição da infração está equivocada porque na verdade, o Auto de Infração relacionou-se com notas fiscais emitidas e – posteriormente – consideradas inidôneas pela fiscalização. Entende que a Fiscalização inovou ao desconsiderar notas fiscais (anos depois) de exercícios fechados/pretéritos, fundamentando-se apenas em testemunhos/confissões de terceiros, assim como entendeu o julgador fiscal baseando-se apenas na autuação fiscal.

Dentre as diversas técnicas utilizadas pela fiscalização, o Levantamento Quantitativo de Mercadorias é uma das mais recorrentes. Ao perquirir os estoques (inicial e final) e o fluxo de entradas e saídas de mercadorias em determinado período, a auditoria, por meio de recurso aritmético simples, consegue identificar a existência (ou não) de irregularidades na movimentação dos produtos comercializados pelos contribuintes, a exemplo de aquisições de mercadorias sem documentação fiscal ou vendas sem emissão de notas fiscais.

Nesse passo, não interessa ao procedimento operações fictícias, simuladas ou que não represente movimentação no estoque de entradas e saídas de mercadorias. Assim, compete ao Auditor investigar essas operações e excluí-las do procedimento, para que então possa atingir a verdade material.

Ao percorrer a trilha tomada pela Fiscalização no presente caso, é preciso destacar que não foi a Fiscalização que foi inovadora, mas as circunstâncias factuais causadas pela própria acusada, quando incorreu em operações fictícias, conforme consta no Relatório do Auditor responsável pelo feito.

Antes de aprofundar o debate, cabe rememorar a origem do auto de infração, conforme a Introdução contida no Memorial do auto de infração nas fls. 12, veja-se:

“Introdução

Nessa breve introdução fornecemos uma visão geral do modus operandi utilizado pelo autuado. Nos outros tópicos ilustraremos os fatos aqui relatados com cópias de telas, relatórios do sistema, recortes de notas fiscais, termos de audiência, tabelas e demais elementos que subsidiaram as conclusões que fundamentaram o presente Auto de Infração.

Este trabalho é um desdobramento da operação Desacordo, deflagrada em 03/09/2021, com o objetivo de cumprir mandados de busca e apreensão em endereços ligados ao grupo empresarial Comercial Justino. Na ocasião foram apreendidos alguns computadores, entre eles o servidor que armazena o sistema de controle das operações do grupo empresarial. Esse material foi apreendido pela Polícia Civil e, com autorização judicial, compartilhado com a SEFAZ-PB.

A Gerência de Combate à Fraude Fiscal – GECOF da SEFAZ/PB já havia produzido relatório de investigação que apontava fortes indícios da prática de ilícitos fiscais por parte do referido grupo empresarial, entre eles,



reutilização de documento fiscal e venda de mercadoria tributável sem emissão de notas fiscais. . (...)”

Importante ainda destacar que a exclusão das notas fiscais do Levantamento Quantitativo ocorreu porque não representaram saída de mercadorias para os respectivos destinatários, fato evidenciado pela extensa análise documental retirada do Sistema da Empresa acusada e confirmado ainda pelas empresas que consignavam como destinatárias das notas fiscais.

Aliás, esses empresários envolvidos na irregularidade fiscal, promoveram confissões espontâneas de débitos, tanto das notas fiscais notificadas inicialmente, quanto daquelas que espontaneamente entenderam por reconhecer como irregulares.

Eis os fatos como narrados pela Autoridade lançadora:

“Dos parcelamentos

Como explicado na seção anterior, durante a coleta dos termos de audiência, os declarantes foram informados que as notas fiscais constantes nas notificações representavam uma pequena amostra do universo total de suas operações simuladas identificadas no sistema da autuada. Diante disso, todos os 35 contribuintes confirmaram que havia outras operações na mesma situação e que desejariam realizar denúncia espontânea delas.

Após a realização dos levantamentos supracitados, os declarantes apresentaram à SEFAZ listagem de todas as notas fiscais irregulares que haviam sido emitidas pelo grupo COMERCIAL JUSTINO com a finalidade de transferir crédito de forma irregular para suas empresas.

As planilhas com a listagem das notas fiscais emitidas em desacordo com o Art. 161, e cuja emissão teve o único objetivo de regularizar estoque do emitente e gerar crédito fiscal irregular para o destinatário, que foram objeto de confissão e parcelamento, se encontram em anexo na pasta NOTAS EXCLUÍDAS DO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Os arquivos estão nomeados por empresa declarante e, nessas planilhas, é possível identificar a chave, número, ano e mês da emissão, valor total das referidas notas fiscais.

A listagem apresentada pelos contribuintes foi confrontada com as informações do sistema. Realizada essa verificação, os declarantes foram encaminhados às suas respectivas repartições fiscais, onde efetivaram denúncia espontânea e realizaram o parcelamento dos débitos oriundos do aproveitamento irregular de crédito tributário das notas fiscais cujas emissões não corresponderam a uma efetiva circulação de mercadoria.

Para fornecer uma visão geral dos números envolvidos nesses parcelamentos, elaboramos a planilha abaixo, onde constam o nome e CNPJ do contribuinte responsável pelo parcelamento, número do parcelamento, quantidade de notas fiscais emitidas em desacordo com o art. 161 do RICMS pela matriz do grupo COMERCIAL JUSTINO (QTDE DE NFE Art. 161 MATRIZ), quantidade de notas fiscais emitidas em desacordo com o atr. 161 do RICMS pela filial do grupo COMERCIAL JUSTINO (QTDE DE NFE Art. 161 FILIAL), valor total das notas fiscais e valor total do crédito tributário destacado. (...)”

Outrossim, a perícia dos Auditores Fiscais deve ser revelada, visto que, obtiveram evidências de sonegação fiscal e transferência de créditos fictícios, causando enorme prejuízo à Fazenda Estadual. Dessa feita, além de “transferir créditos fiscais



indevidamente” a acusada promovia saídas de mercadorias sem notas fiscais a terceiros, conforme consta no memorial, *litteris*:

“(…)

Portanto esses parcelamentos ratificam as declarações prestadas pelas empresas beneficiárias do esquema fraudulento ao GAESF e, aliados às informações oriundas do sistema de gerenciamento do grupo empresarial e ao levantamento quantitativo que subsidia o presente auto de infração, são provas irrefutáveis de que o do grupo empresarial Justino realizava venda de mercadorias sem emissão de notas fiscais e para regularizar seu estoque efetuava a mera emissão de notas fiscais sem a efetiva circulação de mercadorias, destinadas aos participantes do engendro fraudulento aqui elencados.(…)

Dessa forma, o levantamento quantitativo demonstra que o contribuinte vendia mercadorias tributáveis sem emissão de documentação fiscal, e para regularizar o estoque, emitia notas fiscais sem a efetiva circulação de mercadorias, promovendo transferência irregular de créditos fiscais para as contrapartes das operações fictícias.

Essa conclusão está bem justificada pelo Auditor quando perquiriu os fatos para poder chegar ao crédito tributário devido. Veja-se excerto do memorial do auto de infração que explica essa particularidade:

“Do Auto de Infração

Considerações Preliminares

A confirmação, por parte dos destinatários, da inexistência das operações referentes às notas fiscais que foram objeto de confissão e o parcelamento dos débitos fiscais oriundos do aproveitamento irregular dos créditos destacados nesses documentos constituem prova inelidível da emissão de notas fiscais sem a efetiva circulação de mercadorias por parte do grupo comercial Justino. Tal constatação impõe a formulação de duas possíveis hipóteses:

- 1. Mera emissão de notas fiscais sem a efetiva circulação de mercadorias, objetivando a transferência irregular de créditos fiscais para as contrapartes da operação fictícia.*
- 2. Venda de mercadorias tributáveis sem emissão de documentação fiscal, regularização de estoque mediante emissão de notas fiscais sem a efetiva circulação de mercadorias e transferência irregular de créditos fiscais para as contrapartes das operações fictícias.*

Uma leitura dos tópicos, nos quais abordamos a análise do sistema, conduzirá à conclusão de que os elementos extraídos do sistema de controle da atuada revelam que a segunda hipótese é a que ocorreu de fato.

Como forma de reforçar o conjunto probatório que sustenta essa conclusão e afastar definitivamente a possibilidade de argumentos contrários a essa tese, adotamos as seguintes procedimentos.

- 1. Elaboramos uma listagem das notas fiscais emitidas sem a efetiva circulação de mercadorias, que foram confessadas e parceladas. Essa planilha consta em anexo na pasta NOTAS EXCLUÍDAS DO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO com nome: NOTAS FISCAIS EXCLUÍDA TODAS.*



As referidas notas fiscais também podem ser encontradas nas planilhas de parcelamento dos contribuintes destinatários, anexamos arquivos em pdf com todos os processos de parcelamento digitalizados.

2. Excluímos as chaves das referidas notas fiscais das saídas da autuada, o que equivale a desfazer o ajuste irregular de estoque praticado pela autuada mediante emissão de notas fiscais sem a efetiva circulação de mercadorias.

3. Elaboramos um levantamento quantitativo de mercadorias considerando as saídas ajustadas. A depender da conduta da autuada, este levantamento poderia retornar dois resultados:

a. Se a autuada tivesse suas operações de entrada e saída de mercadorias acobertadas por documentação fiscal e paralelamente emitisse notas fiscais em desacordo com o art. 161, apenas para transferir créditos tributários, sem objetivar ajustar irregularmente seus estoques, o levantamento quantitativo realizado considerando as saídas ajustadas não revelaria diferenças.

b. Se a autuada praticasse a venda de mercadorias tributáveis sem emissão de documentação fiscal, efetuando a regularização de estoque mediante emissão de notas fiscais sem a efetiva circulação de mercadorias, o levantamento quantitativo, considerando as saídas ajustadas, revelaria enormes diferenças, demonstrando assim a prática da conduta delitiva.

4. Elaboramos as planilhas referentes ao levantamento quantitativo de mercadorias supracitado, onde foram demonstradas significativas diferenças, provando que as notas fiscais excluídas do levantamento quantitativo tinham de fato a finalidade de ajustar o estoque da autuada, conforme projetado na alínea b anterior.

Portanto, essa necessidade de ajuste advém da venda de mercadorias sem emissão de nota fiscal.

Devo concordar com os diligentes Auditores Fiscais quanto à utilização do Levantamento Quantitativo de Mercadorias para esclarecer todos os reais fatos que estavam sendo praticados pela acusada. Ora, havia vasta comprovação da irregularidade das operações fictícias. Não se sabia e foi demonstrado que paralelamente a acusada revendia mercadorias sem emissão de notas fiscais.

Cabe, portanto, referendar o procedimento fiscal, visto que o contribuinte não apresentou justificativa que permitisse concluir que em tais operações ocorreram circulação de mercadorias, para poder compor o Levantamento Quantitativo de Mercadorias. Por sua vez, a fiscalização demonstra cabalmente que se tratam de operações fictícias, atraindo a vedação prevista no art. 161 do RICMS/PB², corroborando esse fato os termos de audiência e confissões de débitos das empresas envolvidas.

Do exposto, não há nulidade na descrição da infração, visto que a Fiscalização estadual demonstrou que o contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter vendido mercadorias tributáveis sem a emissão de documentação fiscal, detectado mediante Levantamento Quantitativo.

²Art. 161. Fora dos casos previstos neste Regulamento, observadas as normas atinentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados, é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias.



Por todos esses motivos, ratifico a decisão singular para declarar *procedente* a infração.

5. Do recurso de ofício

Cabe ratificar a decisão singular, quanto à redução de ofício da multa, pois a penalidade aplicada ao quadro vertente foi reduzida para 75% (setenta e cinco por cento), conforme disposição do art. 82, V, "a", da Lei nº 6.379/96, *verbis*:

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): (...) Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.

V - de 75% (setenta e cinco 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;

Portanto, correta a redução de ofício do lançamento relativo à multa, com fulcro no art. 106, II, “c” do CTN, que assim preceitua:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)

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

No que compete à aplicação de multa por reincidência, esta tem previsão legal no art. 87 da Lei 6.379/96, bem como disciplinamento para o processo administrativo tributário nos artigos 38 e 39 da Lei nº 10.094/13. Contudo, sua aplicação não foi adequada nos presentes autos por falta de requisitos previstos na lei, em especial quanto ao início da contagem do prazo para que uma infração possa ser considerada reincidente.

Isso se deve, como bem observado pela i. julgadora da primeira instância porque o processo com mesma infração ter sido quitado somente em 27/9/2022, não podendo tal processo imputar reincidência para fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2017 a 2021, conforme consta na sentença, *verbis*:

“MULTA POR REINCIDÊNCIA 13 Além da multa por infração, fora aplicada a multa recidiva, sendo esta devida diante da constatação de antecedentes fiscais, ou seja, o contribuinte tenha incorrido na mesma infração e os dispositivos legais infringidos.

Analizando os antecedentes fiscais juntados aos autos pela fiscalização, às fls. 9, verifica-se o processo antecedente de nº 1864482020-6, entretanto, apesar deste demonstrar que a infração e os dispositivos legais infringidos foram os mesmos do presente contencioso, o início da contagem do prazo para a caracterização da reincidência, nos termos parágrafo único do art. 87 da Lei nº 6.379/96, ocorreu com o pagamento feito em 27/09/2022, sendo, nesse caso, devida a aplicação do percentual de 50% (cinquenta por cento) a título de reincidência apenas para os fatos ocorridos a partir de então.



Como o auto de infração se refere a fatos geradores ocorridos entre 2017 a 2021, não ficou caracterizada a reincidência, devendo, desta forma, ser afastada a multa imposta no valor total de R\$ 5.370.521,47.”

Cabe, tão somente, validar e ratificar a decisão da primeira instância nessa parte para julgar *improcedente* o crédito tributário no valor de R\$ 5.370.521,47, constituído a título de multa recidiva.

Esclareço, por fim, com relação ao requerimento que pugna que a notificação para participação do julgamento seja direcionada ao patrono do sujeito passivo, deve ser registrado que tal solicitação não possui amparo legal, sendo conveniente transcrever os seguintes dispositivos normativos:

Lei nº 10.094/2013:

Art. 83. Será facultada a sustentação oral de recurso perante o Conselho de Recursos Fiscais, com observância do princípio do contraditório e da ampla defesa, na forma do seu Regimento Interno. (grifos acrescidos)

Portaria Sefaz/PB nº 80/2021

(...)

Art. 36. Os atos processuais e administrativos do Conselho de Recursos Fiscais serão publicados no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda - DOe-SEFAZ, conforme legislação vigente.

§ 1º As pautas de julgamentos serão publicadas no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda - DOe-SEFAZ, com antecedência de 5 (cinco) dias e divulgadas no "site" da SEFAZ na Internet.

(...)

Art. 47-D. A realização de sustentação oral, o acompanhamento das partes ou de seus representantes legais nas sessões de julgamento realizadas por videoconferência fica condicionada:

I - ao uso do mesmo aplicativo utilizado pelo CRF/PB para a realização da videoconferência de microcomputador conectado à internet e equipado com câmera, autofalante e microfone;

II - à solicitação do "link" de ingresso à sala virtual da sessão, por meio do e-mail oficial do CRF/PB, remetido ao CRF/PB, até às 10 (dez) horas do dia útil anterior ao da sessão.

(...)

Art. 92. A sustentação oral do recurso, na hipótese dos incisos I e VII do art. 75 deste Regimento, poderá ser realizada pelos representantes legais ou por intermédio de advogado, com instrumento de mandato regularmente outorgado, devendo ser solicitada juntamente com a peça recursal. (grifos acrescidos)

De acordo com as normas supracitadas, conclui-se que os atos processuais realizados no âmbito do Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba serão realizados por meio do Diário Oficial Eletrônico da Sefaz/PB e a realização de sustentação oral pelo patrono do sujeito passivo fica condicionado ao requerimento de "link" de ingresso à sala virtual da sessão, por meio do e-mail oficial do CRF/PB, remetido ao CRF/PB, até às 10 (dez) horas do dia útil anterior ao da sessão.”.

Assim, indefiro o requerimento realizado pelo contribuinte.



Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo *desprovemento* de ambos para manter a sentença monocrática, e julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004041/2022-26, lavrado em 18 de novembro de 2022, em desfavor da empresa COMERCIAL JUSTINO LTDA, já qualificada nos autos, condenando-a ao pagamento do crédito tribuário total de **R\$ 18.796.825,09 (dezoito milhões, setecentos e noventa e seis mil, oitocentos e vinte e cinco reais e nove centavos)**, sendo R\$ 10.741.042,92 (dez milhões, setecentos e quarenta e um mil, quarenta e dois reais e noventa e dois centavos) de ICMS, por infringência ao Art. 158, I, art. 160, I, todos do RICMS-PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 8.055.782,17 (oito milhões, cinquenta e cinco mil, setecentos e oitenta e dois reais e dezessete centavos) de multa por infração arrimada no art. 82, V “a”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado o montante de R\$ 2.685.260,75 (dois milhões, seiscentos e oitenta e cinco mil, duzentos e sessenta reais e setenta e cinco centavos de multa por infração e R\$ 5.370.521,47 (cinco milhões, trezentos e setenta mil, quinhentos e vinte e um reais e quarenta e sete centavos) de multa por reincidência.

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

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 19 de setembro de 2025.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator