

PROCESSO Nº 0834632019-1

ACÓRDÃO Nº 0225/2021

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: MARISA LOJAS S.A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: MARIA DO SOCORRO CONSERVA ARRUDA E FRANCISCA SANDRA DE SOUZA CRISPIM

Relator: CONS<sup>a</sup>. PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - ESTOQUE À DESCOBERTO - PERÍODO ABERTO - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - DENÚNCIA COMPROVADA - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO

*- Levantamento Quantitativo realizado com base nas informações prestadas pela própria Autuada, por meio do SPED, tem a potencialidade de detectar estoque a descoberto e/ou aquisição de mercadorias com receitas omitidas e vendas sem emissão de documento fiscal.*

*- No caso, as provas anexadas aos autos demonstram o erro na descrição da infração, ensejando o reconhecimento do vício formal, uma vez que os trabalhos de auditoria foram realizados com base em período fechado.*

*- Constatada a saída de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, impõe-se o lançamento relativo ao ICMS e multa correspondentes.*

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

A C O R D A M Segunda Câmara de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade e de acordo com o voto do relator pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu parcial provimento, para reformar a decisão singular e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001464/2019-99 (fls. 3) lavrado em 28 de maio de 2019 contra a empresa MARISA LOJAS S.A., inscrição estadual nº 16.018.595-5, declarando devido o crédito tributário no montante de R\$ 139.176,12 (cento e trinta e nove mil, cento e setenta e seis reais e doze centavos), sendo R\$ 69.588,06 (sessenta e nove mil, quinhentos e oitenta e oito reais e seis centavos) de ICMS, por infringência os artigos 158, I e 160, I, ambos do RICMS/PB e R\$ 69.588,06 (sessenta e nove mil, quinhentos e oitenta e oito reais e seis centavos) de multa por infração, com amparo no art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo, cancelo, por indevido, o montante de R\$ 398.605,44 (trezentos e noventa e oito mil, seiscentos e cinco reais e quarenta e quatro centavos).

Reitero a possibilidade de refazimento do feito fiscal em razão dos vícios formais indicados.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 13 de maio de 2021.

**PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON**  
Conselheiro Relator

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento LARISSA MENESES DE ALMEIDA (SUPLENTE), RODRIGO DE QUEIROZ NÓBREGA E SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

**FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR**  
Assessor Jurídico

03 de Fevereiro de 1832

Processo nº 0834632019-1

SEGUNDA CÂMARA

Recorrente: MARISA LOJAS S.A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ – JOÃO PESSOA

Autuantes: MARIA DO SOCORRO CONSERVA ARRUDA E FRANCISCA SANDRA DE SOUZA CRISPIM

Relator: CONS<sup>a</sup>. PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON

LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – ESTOQUE À DESCOBERTO – PERÍODO ABERTO – NULIDADE – VÍCIO FORMAL – VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL – DENÚNCIA COMPROVADA — REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO

- Levantamento Quantitativo realizado com base nas informações prestadas pela própria Autuada, por meio do SPED, tem a potencialidade de detectar estoque a descoberto e/ou aquisição de mercadorias com receitas omitidas e vendas sem emissão de documento fiscal.

- No caso, as provas anexadas aos autos demonstram o erro na descrição da infração, ensejando o reconhecimento do vício formal, uma vez que os trabalhos de auditoria foram realizados com base em período fechado.

- Constatada a saída de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, impõe-se o lançamento relativo ao ICMS e multa correspondentes.

## RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001464/2019-99 (fls. 3) lavrado em 28 de maio de 2019 contra a empresa MARISA LOJAS S.A., inscrição estadual nº 16.018.595-5, as auditoras fiscais responsáveis pelo cumprimento da Ordem de Serviço nº 93300008.12.00003868/2018-96 denunciam o sujeito passivo de haver cometido as seguintes infrações, *ipsis litteris*:

**0023 - ESTOQUE À DESCOBERTO (FISCALIZAÇÃO PERÍODO ABERTO)**

>> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte mantém estocadas no seu estabelecimento, mercadorias tributáveis desacompanhadas de notas fiscais (estoque à descoberto), fato este que resulta na obrigação de recolhimento do imposto devido.

**Nota Explicativa:** DEMONSTRATIVOS ANALÍTICOS EM ANEXO.

**0022 - VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL >>**

Contrariando dispositivos legais, o contribuinte vendeu mercadorias tributáveis sem a emissão de documentação fiscal, culminando na falta de recolhimento do imposto.

**Nota Explicativa:** DEMONSTRATIVOS ANALÍTICOS EM ANEXO

Em decorrência destes fatos, as Representantes Fazendárias constituíram o crédito tributário no valor total de R\$ 537.781,56 (quinhentos e trinta e sete mil, setecentos e oitenta e um reais e cinquenta e seis centavos), sendo R\$ 268.890,78 (duzentos e sessenta e oito mil, oitocentos e noventa reais e setenta e oito centavos) de ICMS, por infringência aos arts. 158, I e art. 160, I; e art. 150 e art. 172, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 268.890,78 (duzentos e sessenta e oito mil, oitocentos e noventa reais e setenta e oito centavos) de multa por infração, com fundamento no art. 82, V, “a” e “b” da Lei n. 6.379/96.

Documentos instrutórios às fls. 4 a 07.

Após cientificada por via postal, em 25 de junho de 2019, a autuada, representada por seu procurador devidamente habilitado nos autos, protocolou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 09 a 27), por meio da qual afirma, em síntese, que:

- a) Em relação à acusação “estoque à descoberto”, que a infração capitulada não se relaciona à falta de pagamento do imposto e sim a uma infração de natureza acessória, cobrando-se imposto sem que tenha havido qualquer fundamento normativo que chancelasse a cobrança;
- b) Que o fato gerador só ocorreria com a saída da mercadoria do estabelecimento remetente;
- c) Que a acusação fiscal encontra-se maculada por erro de direito definido como desajuste entre a construção da norma individual e concreta e o que prescreve a norma geral e abstrata;
- d) Que a infração “estoque à descoberto” deverá ser absorvido pela acusação descrita como “venda sem emissão de documentação fiscal”, pois a suposta entrada de mercadorias sem documentação fiscal (omissão de entrada) atrai a presunção de subsequente omissão de saída e reflexa falta de pagamento do tributo estadual;
- e) Que as Autoridades Fiscais utilizaram os dados fiscais magnéticos fornecidos pela empresa e, desses dados, extraíram-se as supostas entradas e saídas de mercadorias no período de 2014 e 2015;
- f) Que as diferenças apontam para uma imperfeição meramente operacional, como no caso de trocas de produtos nas quais, por questões prático-consumeristas, o vendedor realiza a troca, descurando dos aspectos fiscais formais;
- g) Que o levantamento dever-se-ia escorar nas notas fiscais de entrada e saída, cruzando seus emissores e destinatários ou, almejando-se apurar as omissões de entrada e saída individualmente, proceder ponderadamente o levantamento fiscal, agrupando-se os produtos de mesma identidade descritiva;
- h) Que a multa apresenta caráter confiscatório.

Ato contínuo, foram os autos conclusos e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, oportunidade na qual foram distribuídos ao julgador fiscal Lindemberg Roberto de Lima, que decidiu pela procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

**PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO DE DIREITO. REJEITADA. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. ESTOQUE À DESCOBERTO (FISCALIZAÇÃO PERÍODO ABERTO). VENDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. DENÚNCIAS CONFIRMADAS.**

1. Rejeitada a preliminar de nulidade em virtude de erro de direito da infração de estoque à descoberto, uma vez que a cobrança recaiu sobre a obrigação principal de recolhimento do ICMS atribuída pela legislação ao sujeito passivo que estoca mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea, infringindo o dever legal de emissão de notas fiscais, previsto nos art. 150 e art. 172, todos do RICMS/PB.

2. 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. Como é cediço, os resultados apurados nesse procedimento levam a conclusão das infrações de estoque à descoberto ou de vendas sem emissão de documento fiscal.

**AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE**

Cientificado da decisão proferida pela instância prima, por meio de DT-e, em 11 de dezembro de 2020, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo por meio do qual reitera os argumentos suscitados na impugnação e acrescenta que:

- a) Que a infração descreve o fato de a Recorrente manter estocadas, no seu estabelecimento, mercadorias tributáveis desacompanhadas de notas fiscais, configurando-se o tipo estoque à descoberto de período em aberto;
- b) Entretanto, o levantamento quantitativo foi realizado em exercício fechado, e que no caso em apreço, estaríamos diante de uma acusação de suposta aquisição de mercadorias com receitas omitidas, lastreadas nos artigos 158, I e 160, I c/c art. 646 do RICMS/PB, logo, a acusação não se presta para demonstrar a efetividade da ocorrência do fato;

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

Eis o relatório.

**VOTO**

A *quaestio juris* versa sobre a denúncia de estoque à descoberto e venda sem emissão de documentação fiscal, constatadas por meio de levantamento quantitativo em face da sociedade empresarial MARISA LOJAS S.A., já previamente qualificada nos autos.

O Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba há muito já pacificou o entendimento de que o levantamento quantitativo constitui técnica legítima de que se vale a fiscalização na aferição da regularidade fiscal do contribuinte, senão veja-se:

**Acórdão nº 216/2017**

Processo nº 017.014.2013-9

Recursos HIE/VOL/CRF Nº 328/2014

1ª RECORRENTE:GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

2ª RECORRENTE:J S TECIDOS LTDA.

1ª RECORRIDA:J S TECIDOS LTDA.

2ª RECORRIDA:GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

PREPARADORA:RECEBEDORIA DE RENDAS DE J. PESSOA.

AUTUANTE(S):SILAS RIBEIRO TORRES / MAXWELL S. UMBUZEIRO.

RELATORA:CONSª. MARIA DAS GRAÇAS D. O. LIMA.

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

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

**Acórdão 430/2018**

PROCESSO Nº1677422013-4

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente:ARCELORMITTAL BRASIL S.A.

Recorrida:GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS-GEJUP

Repartição Preparadora:COLETORIA ESTADUAL DE PRIMEIRA CLASSE-CABEDELLO

Autuantes:FERNANDO ANTONIO CRUZ VIEGAS DA SILVA/JOSE JAIDIR DA SILVA

Relatora:CONSª GILVIA DANTAS MACEDO

**NULIDADE - PRELIMINARES REJEITADAS - AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM RECEITAS OMITIDAS – VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS – DENÚNCIAS COMPROVADAS - MANTIDA A DECISÃO MONOCRÁTICA - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

Prejudicial de Decadência. Manutenção da regra matriz prevista pelo artigo 173, inciso I do CTN, para as acusações derivadas de falta de recolhimento do imposto por omissão de saídas pretéritas de mercadorias em operações tributadas. Preliminar não acolhida. 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 seus arquivos magnéticos enviados à Secretaria de Estado da Receita 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.

A técnica do levantamento quantitativo se presta à determinação da ocorrência de *entrada de mercadorias não contabilizadas* (inciso IV do art. 646 do RICMS/PB<sup>1</sup>), quando for demonstrada a existência de saídas de mercadorias em quantidade superior às entradas, à existência de estoque à descoberto, quando comprovado a permanência no estoque de mercadoria na qual não foi identificado lastro documental que forneça suporte legal para a operação (desde que em período de fiscalização aberto), bem como à configuração da venda sem emissão de documento fiscal, uma vez confirmada a diminuição do estoque sem o correspondente cumprimento da obrigação acessória.

A sistemática adotada corresponde, portanto, a simples operação aritmética, que na esteira do posicionamento E. Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, “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”.

Desta forma, caso sejam constatadas diferenças tributáveis, os Auditores Fiscais ficam autorizados a considerar a conduta do Contribuinte como infringente aos seguintes artigos:

**Aquisição de mercadorias c/ receitas omitidas:**

(Dispositivos infringidos - art. 158, I, Art. 160, I, c/ fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB / Penalidade – art. 82, V, “f” da Lei nº 6.379/96)

**Estoque à descoberto (período aberto):**

(Dispositivos infringidos - art. 150 c/c Art. 172 do RICMS/PB / Penalidade – Art. 82, V, “b” da Lei nº 6.379/96)

**Vendas sem emissão de documentação fiscal:**

(Dispositivos infringidos - art. 158, I, Art. 160, I / Penalidade – Art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96)

No caso em tela, o levantamento foi realizado com base nas declarações fornecidas pelo contribuinte, utilizando como referência o “exercício fechado” de 2014 e 2015,

---

<sup>1</sup> Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

I – o fato de a escrituração indicar:

(...)

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

(...)

ou seja, a Auditoria, a partir do estoque inicial daqueles anos, adicionou todas as entradas e deduziu as saídas para depois comparar o resultado com o seu estoque final da Empresa, nos exercícios.

Tendo em vista que as informações lançadas pela Auditoria como estoque inicial e final correspondem àquelas declaradas pelo Contribuinte à Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba, caberia então à defesa indicar, precisamente, qual o erro existente no levantamento, para que dessa forma, pudessem ser analisadas as eventuais inconsistências da fiscalização quando da alocação dos itens selecionados, tanto na espécie como na quantidade, bem como nos seus valores.

Afinal, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), dentre suas regras de segurança, exige validação do contribuinte (com assinatura digital) para transmissão dos dados, possuindo, portanto, validade jurídica para todos os fins, sendo inconcebível afirmar que tais arquivos não possuem confiabilidade para realização de procedimentos fiscais<sup>2</sup>.

Porém, constata-se que a fiscalização equivocou-se no preenchimento do auto de infração, especificamente em relação à acusação “estoque à descoberto (fiscalização em período aberto)”, pois, apesar da fiscalização ter indicado que o procedimento fora realizado em período aberto, as provas anexadas aos autos e o campo do auto de infração denominado “período do fato gerador” demonstram que foi utilizado como referência período fechado.

Assim, a acusação “estoque à descoberto (período aberto)” demanda o reconhecimento de nulidade da acusação por vício formal, nos termos do art. 17, II e III da Lei 10.094/2013, em razão de erro na descrição da infração e nos dispositivos legais infringidos.

Convém destacar que este posicionamento já foi adotado por este Conselho de Recursos Fiscais, conforme Acórdão nº 0001/2021 de Relatoria do Conselheiro Sidney Watson Fagundes da Silva, *in verbis*:

ACÓRDÃO nº 0001/2021

Processo nº 0863532019-0

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULG. DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Recorrida: MARISA LOJAS S. A.

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

Autuantes: MARIA DO SOCORRO CONSERVA ARRUDA E FRANCISCA SANDRA DE SOUZA CRISPIM

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

<sup>2</sup> Consulta ao Sistema ATF da Secretaria de Estado da Fazenda da Paraíba confirma que o contribuinte está obrigado ao cumprimento das normas relativas à EFD desde 01/01/2010:

Retorno do Webservice			
Data:	10/05/2021 14:20:03		
Retorno:	101 - SUCESSO		
CNPJ:	61.189.288/0068-96		
Inscrição Estadual:	16.018.595-5		
UF:	PB		
Período Ativo	Perfil	Data Inicial	Data Final
01/01/2010 01:00:00	a	01/01/2010 01:00:00	---
---	B	---	---

Contribuinte obrigado de entrega de EFD.

ESTOQUE A DESCOBERTO (FISCALIZAÇÃO PERÍODO ABERTO) – NULIDADE – VÍCIOS FORMAIS CONFIGURADOS – VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL – INFRAÇÃO CARACTERIZADA - MULTA APLICADA – IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE ACERCA DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE PELAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS DE JULGAMENTO - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO

- A incorreta descrição dos fatos, aliada à imprecisão quanto à indicação dos dispositivos legais infringidos, comprometeu o lançamento em sua integralidade, vez que acarretou sua nulidade por vício formal do lançamento a título de estoque a descoberto, nos termos do que estabelece o artigo 17, II e III, da Lei nº 10.094/13. Possibilidade de refazimento do feito fiscal, em observância ao que preceitua o artigo 18 do mesmo diploma legal.

- Os levantamentos fiscais que apontaram a ocorrência de vendas de mercadorias tributáveis desacompanhadas de documentação fiscal foram elaborados com base nas informações prestadas pela própria atuada por meio de arquivos de Escrituração Fiscal Digital. Admitir-se a existência de imperfeições operacionais da empresa sem qualquer prova que as fundamente como justificativa para afastar a exigibilidade do crédito tornaria inócua a redação do § 1º do artigo 1º do Decreto nº 30.478/09, porquanto inviabilizaria qualquer procedimento fiscal, já que permitiria a omissão de informações necessárias à apuração do crédito tributário referente às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, acarretando consideráveis prejuízos ao Fisco.

- A análise acerca da inconstitucionalidade da penalidade aplicada é matéria que extrapola a competência das instâncias administrativas de julgamento.

Nesta decisão, o nobre Conselheiro Relator apresentou, de forma didática, os motivos que levaram ao enquadramento da situação fática como uma nulidade por vício formal, *ipsis litteris*:

Na concepção da defesa, o equívoco cometido pela fiscalização quando da denúncia representaria vício de natureza material.

Sendo assim, faz-se imperativo que caracterizemos corretamente se o equívoco cometido pela fiscalização representa vício de natureza formal ou material. A importância está na possibilidade (ou não) de realização de novo lançamento, haja vista a contagem do prazo decadencial.

Embora possam os atos administrativos anulados, tanto por vício material quanto por vício de forma, ser refeitos e convalidados, o prazo de cinco anos prescrito no art. 173, II, do CTN, refere-se, tão-somente, ao *vício de forma*, não podendo ser aplicado na hipótese de uma decisão definitiva que houver anulado, por vício de competência, o lançamento anteriormente efetuado.

Sobre a matéria, convém observarmos a ementa do Parecer PGFN/CAT Nº 278/2014:

PARECER PGFN/CAT Nº 278/2014

Parecer Público. Ausência de hipótese que justifique a imposição de qualquer grau de sigilo (Lei nº 12.527/11 - Lei de Acesso à Informação -, arts. 6º, I, 23 e 24).

LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN. (g. n.)

O referido parecer, não obstante tratar mais especificamente da nulidade por indicação incorreta do sujeito passivo, também delimita contornos afetos à matéria em apreciação e, por este motivo, merece ser analisado com desvelo, tendo seu conteúdo valor didático inquestionável. Senão vejamos:

“Note-se, portanto, que a completa identificação do sujeito passivo da obrigação tributária passa, necessariamente, por duas etapas ou fases: a primeira, dita material, que se refere ao conteúdo do lançamento e exige a interpretação e aplicação da legislação de regência do tributo para se apurar quem deve pagá-lo; e a segunda, de caráter instrumental, que diz respeito à forma do lançamento e demanda a exteriorização do conjunto de caracteres jurídicos que individualizam aquele que se apurou ter o dever de adimplir a obrigação, assegurando-lhe o direito de ampla defesa.”

Ainda tomando emprestado o Parecer PGFN/CAT Nº 278/2014, observemos:

“Consoante item 10.1 da solução de consulta em comento, no erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.”

No erro de direito, há imperfeição no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência.

Como demonstrado, não foi esse o equívoco cometido pela fiscalização. No caso em apreço, não houve incorreção quanto aos critérios e conceitos jurídicos por parte da autoridade responsável pelo lançamento. O lapso ocorreu quando do registro (digitação) do código da infração.

Para comprovar a assertiva, basta observar os períodos dos fatos geradores consignados na peça acusatória, bem como as provas anexadas pela fiscalização.

Trata-se, manifesta e inequivocamente, de um vício formal de lançamento, haja vista estar em desacordo com os requisitos obrigatórios do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

No presente caso, é clarividente que a fiscalização apresentou a materialidade da infração, permitindo a verificação da regra-matriz de incidência, cometendo erro no preenchimento da peça vestibular, pois a adequada descrição da infração deveria considerar o período fechado de fiscalização e, como consequência, apresentar o seguinte detalhamento:

**Aquisição de mercadorias c/ receitas omitidas:**

(Dispositivos infringidos - art. 158, I, Art. 160, I, c/ fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB / Penalidade – art. 82, V, “f” da Lei nº 6.379/96)

Vale registrar que o caso em análise é idêntico ao apresentado no Acórdão nº 0001/2021 e que este Conselheiro participou do julgamento anterior acompanhando o entendimento anteriormente exarado, motivo pelo qual, em observância ao princípio da colegialidade deve ser respeitado a posicionamento consolidado sobre o tema<sup>3</sup>.

No que se refere à acusação “vendas sem emissão de documentação fiscal”, vale destacar que o excesso no estoque apurado, dado que o saldo físico do inventário foi menor, implica diretamente na caracterização de vendas sem emissão de documentos fiscais, por infringência aos arts. 158, I e 160, I, ambos do RICMS/PB e multa com base no art. 82, V, alínea “a”, *in verbis*:

RICMS/PB:

Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:

I – sempre que promoverem saída de mercadorias;

(...)

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I – antes de iniciada a saída das mercadorias;

Lei nº 6.379/96:

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

(...)

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

(...)

<sup>3</sup> Apresenta-se julgamento semelhante:  
Acórdão 456/2020

**PROCESSO Nº 1626352016-7**

**PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO**

**Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP**

**Recorrida: ANA TEREZA NETA**

**Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ – SOUSA**

**Autuante: RANIERE ANTÔNIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA**

**Relator: CONS.º LEONARDO DO EGITO PESSOA**

ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. ESTOQUE À DESCOBERTO (EXERCÍCIO ABERTO) – DENÚNCIA NÃO CONFIGURADA. VENDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. DEPÓSITO FECHADO. RESPONSABILIDADE DO ESTABELECIMENTO MATRIZ – INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZADA - AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE – MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO

- A apuração de irregularidades por meio da técnica denominada levantamento quantitativo de mercadorias, tem o condão de detectar estoque a descoberto e/ou aquisição de mercadorias com receitas omitidas e vendas sem emissão de documento fiscal. No entanto, não merece amparo o levantamento realizado, **pois para a acusação de estoque à descoberto o levantamento deve ser realizado em período aberto, o que não é o caso dos autos.** Ademais, não ficou caracterizado nos autos que a autuada realizava operações mercantis de compra e venda, o que configura incompatibilidade com a presunção insculpida no art. 646 do RICMS/PB (Omissão de saída de mercadoria tributável).

- Constatada a saída de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais por depósito fechado, deve o ICMS correspondente ser cobrado da empresa matriz. Intelecção alcançada através do §3º do art. 45 do RICMS/PB. (grifos acrescidos)

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;

Pois bem, analisando o caderno processual, resta clarividente que o levantamento quantitativo foi realizado respeitando todos os dados de estoque disponibilizados pelo contribuinte, o que demonstra a correção do procedimento adotado, não sendo possível acatar o argumento segundo o qual as diferenças apontam “para uma imperfeição meramente operacional”, como no caso de trocas de produtos nas quais, “por questões prático-consumeristas, o vendedor realiza a troca, descurando dos aspectos fiscais formais”.

Vale destacar os argumentos apresentados pela instância prima quando da análise desta infração:

Nota-se, assim, que a defendente procura descaracterizar o procedimento ao afirmar que o arquivo magnético, diga-se, a Escrituração Fiscal Digital, por ela entregue ao Fisco na forma da legislação em vigor, apresenta falhas que comprometem a Fiscalização que tenha por base essas informações prestadas.

Não custa repetir que o **LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS** consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, relativos a intervalo de tempo delimitado.

Como se pode notar na planilha denominada “**LEVANTAMENTO FINAL**”, acostada pela Fiscalização, estão descritas as mercadorias autuadas, discriminando os códigos dos itens, os quantitativos de estoques inicial e final, entradas e saídas de mercadorias. Por fim, foi demonstrada na mesma a diferença a título de estoque à descoberto e de vendas sem emissão de documentos fiscais.

Portanto, a Fiscalização cumpriu o dever legal de demonstrar a existência do fato gerador do ICMS e promover o lançamento tributário na forma do art. 142 do CTN.

Por sua vez, nota-se que a Defendente sequer trouxe aos autos os itens de mercadorias que julga terem sido prejudicados no procedimento, pela ocorrência de operações de devoluções, sendo certo que é da Autuada o dever de informar ao Fisco todas as operações ou prestações sujeitas ao ICMS, consoante os art. 4º e 8º, do Decreto nº 30.478/2009, *in verbis*:

(...)

Dessarte, se as infrações demonstradas por meio do Levantamento Quantitativo de mercadorias decorreram de errônea interpretação pelo Fisco das informações contidas na EFD, por se tratarem na realidade de trocas de mercadorias não contabilizadas corretamente, como afirma a Autuada, esse fato deve ser esclarecido por Ela com a apresentação de documentos, porque não transpareceu formalmente da escrituração fiscal digital entregue ao Fisco. Torna-se cristalino, então, que a defesa apresentada não impugnou especificamente os fatos, apresentando o argumento genérico e impreciso de

que as diferenças encontradas no Levantamento Quantitativo de mercadorias se referem a supostas trocas de mercadorias vendidas, assumindo, dessa forma, o ônus processual previsto no parágrafo único do art. 56 da Lei nº 10.094/2013, *ipsis litteris*.”

A análise dos autos permite a constatação de que o processo examinado se desenvolveu com respeito às garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa, pois foi oportunizado ao contribuinte as planilhas de trabalho da auditoria, com todos os dados necessários à identificação das operações nas quais não foram emitidas as notas fiscais de saída.

Assim, caberia ao contribuinte indicar, no recurso voluntário, de forma precisa, as provas capazes de desconstituir o lançamento efetuado pela autoridade fiscal, ou seja, demonstrar quais os erros existentes no levantamento fiscal.

Com efeito, ante a inexistência de comprovação de que a Empresa registrou as notas fiscais de aquisição nos livros próprios, é forçoso o reconhecimento do lançamento dos créditos tributários em decorrência da conduta omissiva do Contribuinte haver afrontado disciplinamento contido na legislação tributária estadual, em especial, os comandos dos arts. 158, I e 160, I do RICMS.

Vale ressaltar que recai sobre a defesa o ônus processual previsto no parágrafo único do art. 56 da Lei nº 10.094/2013, *ipsi litteris*:

**Art. 56.** Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.

**Parágrafo único.** O ônus da prova compete a quem esta aproveita. (Grifos acrescidos)

Por fim, o inciso I do art. 55 da Lei nº 10.094/13 e o parágrafo único do art. 1º do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais<sup>4</sup> estipulam que os órgãos julgadores pertencentes à Justiça Fiscal Administrativa não possuem competência para declarar a inconstitucionalidade de normas e para deixar de aplicar, sob fundamento de ilegalidade, ato normativo estadual, motivo pelo qual, torna-se despiciendo analisar os argumentos que pugnam pelo reconhecimento da natureza confiscatória das multas.

Vale lembrar que esse tema já foi abordado por diversas vezes pelo E. Conselho de Recursos Fiscais, fato que motivou a edição de Súmula Administrativa nº 03, publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda em 19/11/2019, cujo teor passa a ser reproduzido:

#### DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos. (Acórdãos nºs: 436/2019; 400/2019; 392/2019; 303/2019; 294/2018; 186/2019; 455/2019)

<sup>4</sup> Lei nº 10.094/2013:

Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

Portaria nº 248/2019 - Sefaz

Parágrafo único. É vedado ao Conselho de Recursos Fiscais deixar de aplicar ato normativo, ainda que sob alegação de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Por tais razões, acompanho a decisão monocrática e indefiro o pedido de redução da multa aplicada.

Diante do exposto, com o fito de garantir a certeza e a liquidez necessárias ao crédito tributário, apresentam-se os cálculos devidos:

INFRAÇÃO	PERÍODO		BASE DE CÁLCULO	ICMS AUTO	MULTA AUTO	CRÉDITO AUTO	ICMS DEVIDO	MULTA DEVIDA	CRÉDITO DEVIDO	VALOR CANCELADO
0023 - ESTOQUE À DESCOBERTO	01/01/2014	31/12/2014	672.350,58	114.299,60	114.299,60	228.599,20	-	-	-	228.599,20
	01/01/2015	31/12/2015	500.018,36	85.003,12	85.003,12	170.006,24	-	-	-	170.006,24
0022 - VENDAS SEM EMISSÃO DE NF	01/01/2014	31/12/2014	191.621,24	32.575,61	32.575,61	65.151,22	32.575,61	32.575,61	65.151,22	0,00
	01/01/2015	31/12/2015	217.720,27	37.012,45	37.012,45	74.024,90	37.012,45	37.012,45	74.024,90	0,00
<b>TOTAL</b>			1.581.710,45	268.890,78	268.890,78	537.781,56	69.588,06	69.588,06	139.176,12	398.605,44

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu parcial provimento, para reformar a decisão singular e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001464/2019-99 (fls. 3) lavrado em 28 de maio de 2019 contra a empresa MARISA LOJAS S.A., inscrição estadual nº 16.018.595-5, declarando devido o crédito tributário no montante de R\$ 139.176,12 (cento e trinta e nove mil, cento e setenta e seis reais e doze centavos), sendo R\$ 69.588,06 (sessenta e nove mil, quinhentos e oitenta e oito reais e seis centavos) de ICMS, por infringência os artigos 158, I e 160, I, ambos do RICMS/PB e R\$ 69.588,06 (sessenta e nove mil, quinhentos e oitenta e oito reais e seis centavos) de multa por infração, com amparo no art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo, cancelo, por indevido, o montante de R\$ 398.605,44 (trezentos e noventa e oito mil, seiscentos e cinco reais e quarenta e quatro centavos).

Reitero a possibilidade de refazimento do feito fiscal em razão dos vícios formais indicados.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência, em 13 de maio de 2021.

**Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon**  
**Conselheiro Relator**