

**PROCESSO** - A. I. Nº 117227.0012/19-1  
**RECORRENTE** - K B DO NASCIMENTO - ME  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRUSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0255-01/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METROV/ INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 19/07/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0187-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, cumprida pelo autuante, resultou no refazimento dos cálculos e redução do valor do débito. Não acolhida a nulidade arguida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração em lide, lavrado em 27/03/2019, formalizando a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$299.678,83, acrescido da multa de 100%, em razão do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado:

**Infração 01 – 04.05.02** - Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

**Período de ocorrência:** 31/12/2017.

Consta à fl. 02 a ciência do autuado, confirmando o recebimento da 3ª via do Auto de Infração, em 03/04/2019.

Às fls. 05 a 76 constam os seguintes demonstrativos, todos com assinatura do autuado confirmando o recebimento de cópias: ANÁLISE QUANTITATIVA DE ESTOQUES; DEMONSTRATIVO DE OMISSÃO DE SAÍDA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES – RELAÇÃO DE CFOPs; DEMONSTRATIVO DE OMISSÃO DE SAÍDA/ENTRADA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES – LISTA GERAL DE OMISSÕES; DEMONSTRATIVO DE OMISSÃO DE SAÍDA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES (SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS MAIOR QUE A DA ENTRADA) – LISTA DE OMISSÕES; DEMONSTRATIVO DE OMISSÃO DE SAÍDA APURADA EM LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES – LISTA DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA; DEMONSTRATIVO DE OMISSÃO DE SAÍDA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES – LISTA DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA; DEMONSTRATIVO DE OMISSÃO DE SAÍDA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES – PREÇOS MÉDIOS DAS OMISSÕES DE SAÍDA (LISTA DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA); DEMONSTRATIVO DE OMISSÃO DE SAÍDAS APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES – PREÇOS MÉDIOS DAS OMISSÕES DE SAÍDA (LISTA NOTAS FISCAIS DE ENTRADA); DEMONSTRATIVO DE OMISSÃO DE SAÍDA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES (SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS MAIOR QUE A DE ENTRADAS) – LISTA DE PREÇOS MÉDIOS (RESUMO).

O autuado apresentou defesa (fls.84 a 91). O autuante prestou Informação Fiscal (fls.97 a 103). A 1ª JFJ converteu em diligência no sentido de que deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos percentuais

indicados sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período.

O autuante cumpriu a diligência (fls. 110/111) onde fez constar novos cálculos realizados, infração ficou reduzida para R\$298.157,24.

A JJF proferiu o seguinte voto condutor:

### **VOTO**

*Versa o Auto de Infração em exame sobre exigência de ICMS decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributadas, apurada por meio de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2017.*

*Inicialmente, cabe consignar que o lançamento de ofício em questão foi realizado em conformidade com a legislação do ICMS, tanto do ponto de vista material como formal, inexistindo qualquer vício ou falha capaz de invalidar a autuação.*

*Assim sendo, não acolho a nulidade arguida.*

*No mérito, conforme dito, a autuação diz respeito a constatação de omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2017.*

*De início, caber consignar que o procedimento de Auditoria de Estoques encontra-se previsto na legislação do ICMS, sendo que a Portaria nº 445/98, editada no intuito do alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, afasta qualquer dúvida no que tange a Auditoria de Estoque.*

*Em face às alegações defensivas, cabe consignar que, conforme disposto na referida Portaria nº 445/98, o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.*

*Conforme didaticamente consta no artigo 2º da mencionada Portaria, o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto.*

*Considera-se exercício fechado quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado.*

*Considera-se exercício aberto quando o exercício financeiro da empresa ainda se encontra em curso ou quando não se disponha dos dados relativos ao estoque final, sendo necessário que a Fiscalização efetue a contagem física das mercadorias existentes no estabelecimento na data escolhida.*

*Portanto, no presente caso, considerando-se que a Auditoria de Estoque diz respeito ao exercício de 2017, o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias levado a efeito pela Fiscalização se refere a exercício encerrado, desse modo, exercício fechado, descabendo, assim, a contagem física aduzida pelo impugnante.*

*Outro ponto que cabe ser esclarecido é que, no presente caso, a omissão de saídas de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais em exercício fechado, não se trata de presunção, conforme aduzido pelo impugnante, haja vista que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível.*

*Na realidade, a presunção ocorre quando na Auditoria de Estoque se constata omissão do registro de entradas, e por não ser possível legalmente exigir o imposto sobre o respectivo valor das entradas omitidas, haja vista que o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento, mas sim na saída, a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto, consoante o artigo 4º, § 4º, IV da Lei nº. 7.014/96.*

*Observe que o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias que resultou na autuação em exame, considerou as quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício de 2017, assim como as mercadorias existentes nos estoques inicial e final, sendo realizado da seguinte forma: Estoque Inicial + Entradas – Estoque Final = Saídas Reais.*

*No tocante ao Estoque Inicial e Estoque Final, observo que o autuante intimou o autuado para que retificasse*

*sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, especialmente quanto aos estoques, concedendo o prazo de 30 (trinta), sendo que o não atendimento da intimação no prazo concedido, levou o autuante a considerar os estoques (inicial e final) constantes nos registros da EFD do autuado.*

*No caso em apreço, os produtos estão devidamente identificados em quantidades por tipo e código de mercadoria, sendo os dados aferidos a partir dos registros e documentos fiscais preenchidos, escriturados e apresentados pelo próprio autuado, sendo, portanto, indubitosa, a ocorrência do fato gerador do imposto e, desse modo, a omissão de saídas apurada.*

*Cabível observar que esta Junta de Julgamento Fiscal, em face à alteração ocorrida na Portaria nº 445/98, por meio da Portaria nº 001, de 02/01/2020 - que estabeleceu novo critério para apuração de débitos do ICMS decorrentes de omissão de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo por espécies de mercadorias -, converteu o feito em diligência à Inspeção Fazendária de origem, a fim de que o diligenciador revisasse o levantamento, observando os percentuais atribuídos a título de perda, roubo ou extravio sobre o somatório do Estoque Inicial mais as Entradas no período, em conformidade com o estabelecido no § 1º do art. 3º da Portaria nº 445/98, para efeito de apuração das omissões de saídas, elaborando novos demonstrativos/planilhas com as correções e ajustes realizados.*

*A diligência foi cumprida pelo próprio autuante que realizou os ajustes, aplicando na apuração o percentual de 0,46%, em face à atividade exercida pelo autuado se tratar de comércio varejista de eletrodomésticos e móveis, o que resultou na redução do valor do débito para R\$ 298.157,24, conforme novos demonstrativos que elaborou.*

*Relevante observar que apesar de cientificado do resultado da diligência, inclusive da reabertura do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, o autuado não se manifestou.*

*Diante do exposto, a infração é parcialmente procedente no valor de ICMS devido de R\$ 298.157,24.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

O advogado da recorrente apresenta Recurso Voluntário às fls. 144/159, onde relata os mesmos fatos feitos na impugnação inicial. Reproduz a infração, a ementa, parte do voto condutor e passar a trazer seus argumentos:

ERRO NA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA DE ERRO DE FATO. DA IMUTABILIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Salienta que o Auto de Infração foi refeito devido o autuante não ter observado as imputações da Portaria nº 445/1998, e ter exigido os tributos sobre suposta omissão de saídas apurada em levantamento quantitativo de estoque, sem considerar em seus cálculos as determinações do § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98.

Disse que o autuante demonstrou desconhecer a norma, qual seja o § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98. Não havia qualquer fato desconhecido pelo autuante, bastava apenas aplicar a norma. O auditor detinha todas as informações (fatos) necessário para a correta aplicação da lei, não o fez, por desconhecer a norma (erro de direito).

Pergunta qual fato o auditor desconhecia que o impedia de aplicar as regras contidas no § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98? Diz ser evidente que não havia fato desconhecidos, é evidente que ele detinha conhecimento de todos os fatos necessários para a correta aplicação da lei, mas não o fez em decorrência de ter cometido erro de direito.

Repete dizendo que a JJF determinou a realização de diligência para que a autuação fosse refeita (novo lançamento), considerando-se os percentuais de perdas na apuração dos quantitativos de estoques. É incontroverso que o autuante demonstrou desconhecimento da norma jurídica ao exigir do contribuinte um suposto ICMS sobre uma suposta omissão de saídas, sem considerar no levantamento dos quantitativos os valores de perdas de estoques, é evidente que cometeu erro de direito!!

Assinala ser tamanha a certeza que estamos diante de um novo lançamento tributário, que após a realização da diligência, o autuado foi intimado do resultado, como novo valor, diferente do valor exigido inicialmente. Acrescenta que a norma define que em caso de levantamento quantitativo de estoques, o autuante deve levar em consideração as perdas de estoque para o período, ocorre



que se equivocou o autuante, quando em seu suposto levantamento quantitativo, não considerou as perdas de estoques. Ou seja, uma completa afronta à lei.

Ademais, disse que não havia qualquer fato desconhecido pelo autuante que o impedisse de aplicar a norma. Ora o fiscal detinha conhecimento de todos os fatos para a aplicação da lei, tanto é verdade, que após a determinação da diligência, refez a autuação, excluindo do levantamento quantitativo de estoques os percentuais de perda. Ora qual foi o fato novo que o autuante teve conhecimento que levou ao refazimento da autuação? Nenhum. O motivo que levou o autuante a refazer a autuação, foi justamente a imposição da JJF para que este, aplicasse a lei. O que o autuante demonstrou foi o desconhecimento da norma (erro de direito).

Diz que nos termos do artigo 142 do CTN, a atividade de lançar o crédito tributário, compete privativamente à autoridade administrativa, cabendo nesse procedimento: a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido. Em outras palavras, sustenta que não é possível a modificação do lançamento tributário legalmente notificado em relação aos pontos acima negritados (princípio da imutabilidade do lançamento), estes fazem parte do núcleo essencial do lançamento, salvo nas hipóteses do artigo 145 do CTN.

Ressalta que não é possível a correção do presente Auto de Infração, tendo em vista que não houve erro de fato, mas sim erro de direito. Dessa forma é nulo a presente autuação. Destaca que nos casos previsto no artigo 149, seria possível a revisão no caso em tela, apenas na situação descrita no inciso VIII. Ou seja, somente seria possível a revisão ou efetuação de novo lançamento de ofício, do lançamento regularmente notificado, caso existisse fato não conhecido do auditor no lançamento anterior, o que não é o caso, tendo em vista que, o autuante detinha todas as informações necessárias para apuração correta dos supostos valores devidos, tanto é verdade que após a determinação de diligência, apresentou o suposto quantitativo de estoques considerando as perdas do período. Disse que cabe diferenciar esses dois conceitos jurídicos.

Esclarece que o erro de fato quando há vício de ordem individual e de natureza concreta, está vinculado a situação real do contribuinte. Cita concepção de Paulo de Barros Carvalho. Já o erro de direito configura um problema que envolve os enunciados de normas jurídicas diferentes, de ordem geral ou abstrata e, dessa maneira, não pode ser objeto de revisão. Isso porque não se autoriza a autoridade administrativa simplesmente desconhecer a diretriz jurídica apropriada para o evento. Ora se o contribuinte não pode recusar-se de cumprir a lei, alegando desconhece-la, é evidente que não cabe erro na aplicação da lei, daqueles que são incumbidos de exigir o seu cumprimento.

Afirma que o nobre auditor demonstrou desconhecimento de norma jurídica, dessa forma é impossível a revisão do lançamento tributário em decorrência de erro de direito. Transcreve a Súmula nº 227 do TFR e jurisprudência (REsp 1130545/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 22-02-2011) que evidência o erro de direito na determinação do suposto valor a ser exigido, ou seja, para alcançar o suposto valor devido, o autuante não considerou no suposto levantamento de estoques, as perdas de produtos naquele período. Destaca ainda o entendimento do STJ em trecho do julgamento do Recurso especial (STJ, REsp. nº 1.250.218/ES, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma. DJe. 09/03/2012, acórdão transitado em julgado no dia 17/04/2012, sem destaques no original).

Verificou que não cabe à correção do Auto de Infração, de modo diferente, não resta dúvida, estamos falando de um novo lançamento.

Requer que seja reformada a r. decisão para que seja declarado nulo o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em exame ou então que no mérito seja reconhecido como totalmente improcedente.

**VOTO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/03/2019, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$298.157,24 pelo cometimento de uma única infração assim descrita: *“Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Período de ocorrência: 31/12/2017.”*

No presente Recurso Voluntário a Recorrente pede, exclusivamente, a Nulidade do Auto, sob a alegação de que o auto foi feito pelo o autuante, pois o mesmo não teria observado as imputações da Portaria nº 445/1998 e teria exigido os tributos sobre suposta omissão de saídas apurada em levantamento quantitativo de estoque, sem considerar em seus cálculos as determinações do § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98. Destacou inclusive que não seria possível a correção do presente Auto de Infração, tendo em vista que não houve erro de fato, mas sim erro de direito.

Observo que o lançamento foi claramente realizado nos termos do artigo 142 do CTN bem como inciso II, do art.41 do RPAF. Destaque-se que foi levantado o quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, utilizando as quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício de 2017, bem como as mercadorias existentes nos estoques inicial e final, sendo realizado da seguinte forma:  $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Estoque Final} = \text{Saídas Reais}$ .

No decorrer do julgamento de primeira instância, foi observado que o autuante não havia aplicado a Portaria nº 445/98, alterada pela Portaria nº 001, de 02/01/2020, que estabelecia um novo critério para apuração de débitos do ICMS decorrentes de omissão de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo por espécies de mercadorias, de tal modo, foi solicitada diligência para que o autuante fizesse aplicação da norma, imputando os percentuais atribuídos à título de perda, roubo ou extravio sobre o somatório do Estoque Inicial mais as Entradas no período, como estabelece o § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98, para efeito de apuração das omissões de saídas. Assim, novos demonstrativos foram feitos, beneficiando a recorrente, tendo em vista que a infração original ficou reduzida de R\$299.678,83 para R\$298.157,24.

O fato de ter havido diligência para a aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte, não atrai a nulidade do feito nos termos do § 1º, do art.18 do RPAF, abaixo transcrito:

*Art. 18. São nulos:*

- I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;*
- II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;*
- III - as decisões não fundamentadas;*
- IV - o lançamento de ofício:*

- a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*
- b) em que se configure ilegitimidade passiva.*

**§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.(grifos acrescidos)**

Face ao exposto não acato a nulidade suscitada e, por consequência, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração ora guerreado, mantendo a decisão de piso.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 117227.0012/19-1, lavrado contra **K B DO NASCIMENTO - ME**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$298.157,24**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de junho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS