

PROCESSO - A. I. Nº 300449.0014/19-3  
RECORRENTE - COMERCIAL DE ALIMENTOS ROSA DE OURO LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0226-03/24-VD  
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ COSTA DO CACAU  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/05/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0129-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE SAÍDAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS SUPERIORES AO VALOR DAS OMISSÕES DE ENTRADAS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações, sem a emissão de documentos fiscais. O autuado não traz ao processo, elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Mantida a decisão de primeiro grau. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração foi lavrado em 28/09/2019 e notificado ao Sujeito Passivo em 30/09/2019 (fl. 2), para exigir ICMS e multas, constituindo crédito tributário no montante histórico de R\$ 1.968.397,71, com os acréscimos legais, em decorrência da acusação de cometimento de uma infração no exercício fechado de 2018, enunciada da seguinte maneira no Auto de Infração:

**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 estoque por espécie de mercadorias, em exercício fechado. [...] **Enquadramento legal:** Art. 2º, inciso I; art. 23-B da Lei nº 7.014/96 C/C art. 83, inciso I do RICMS/2012, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e art. 13, inciso I da Portaria 445/98. **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 1.968.397,71.

O contraditório se desenvolveu em primeiro grau com **Defesa** às fls. 29 a 45; **Informação Fiscal** às fls. 49 e 50; duas **Diligências Fiscais** (às fls. 51 a 60; fls. 62 a 184; e fls. 187 a 209). Em resumo, a primeira diligência culminou na retificação de um erro material, e as duas últimas implicavam a necessidade de o Sujeito Passivo apresentar demonstrativos - o que, segundo o Sr. Autuante, não ocorreu (fls. 199 e 207) -, sendo mantida a autuação e o resultado do levantamento mesmo após a retificação da EFD.

Declarada encerrada a instrução (fl. 210), em sessão de 06/10/2024 (fls. 213 a 223) a 3ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

**VOTO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir crédito tributário no valor de R\$ 1.968.397,71, acrescido da multa de 100%, pela falta de recolhimento do imposto relativo a omissões 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, no ano de 2018. (Infração 04.05.02).

Em sua defesa, o autuado alegou que os erros nos lançamentos da escrituração fiscal propiciaram a apontada

*infração. Afirmou que o Auto de Infração se deu, com base nos dados extraídos do SPED, em que pese a documentação fiscal real (notas fiscais) apresentar números completamente diferentes.*

*Acrescentou que o trabalho do Auditor foi baseado nas informações prestadas pelo contribuinte na sua EFD e não nas informações constantes das notas fiscais de entrada de mercadorias. Frisou que o erro se deu, por preenchimento equivocado da EFD, o que é de responsabilidade do contribuinte. No entanto, asseverou que, em que pese a cobrança, a verdade real deve prevalecer. Portanto, a base de cálculo real de ICMS é muito menor do que a declarada.*

*Em busca da verdade material, princípio basilar deste CONSEF, esta 3ª JF decidiu converter o presente PAF em diligência, a fim de que o defendente apresentasse as comprovações de seus argumentos, apontando com base nos documentos fiscais, os equívocos que disse ter cometido em seu SPED/EFD.*

*Caso restasse comprovado as alegações defensivas, o Autuado deveria elaborar novos demonstrativos com os ajustes necessários ao levantamento fiscal, reabrindo prazo de defesa ao contribuinte. A intimação foi expedida ao contribuinte autuado, conforme faz prova documento às fls. 56/57, mas o Autuado não se manifestou.*

*Na sessão de julgamento, dia 02/02/2021, em sustentação oral, o patrono do autuado, Dr. Harrison Leite, afirmou ter ficado surpreso com o relato sobre a diligência, considerando que não teria tomado conhecimento da intimação realizada pela Inspetoria. Frisou que os demonstrativos elaborados pela empresa, com os respectivos documentos fiscais apontando as inconsistências, se encontravam prontos e disponíveis para a fiscalização. Requereu que lhe fosse oportunizado, mais uma vez, a apresentação das provas que aduziu encontrar-se em seu poder.*

*Assim sendo, após discussão sobre a matéria, em que pese as formalidades para a legitimidade do julgamento encontrarem-se presentes no PAF, em homenagem ao princípio da verdade material, esta 3ª JF, decidiu, mais uma vez, converter o presente PAF em diligência, fls. 62/63, a fim de que fossem tomadas as providências pelo Autuado em trazer à luz deste processo, os elementos de prova que alegava ter em seu poder.*

*Este Órgão Julgador, determinou que o Autuado fosse intimado, e fornecido cópia do pedido de diligência anterior, fls. 51/52, para corrigir as inconsistências alegadas existentes em sua EFD, para a execução desses ajustes. O Sujeito Passivo deveria ainda, juntar demonstrativo tendo por base o levantamento fiscal do Autuante, apontando todas as inconsistências que entendia encontrar no citado levantamento.*

*Deliberou-se também, que fosse atendido o pedido do patrono do Autuado e cópia da solicitação de diligência lhe deveria ser encaminhada: Dr. Harrison Leite. Endereço: Avenida Aziz Maron, 345 – Góes Calmon / Itabuna – Bahia. CEP 45.605-412.*

*Sendo assim, o Autuado foi devidamente intimado nos termos solicitados pela diligência, inclusive em nome de seu patrono, conforme faz prova documento fls.68/70, deste processo.*

*Dessa vez, o defendente se manifestou, fl.72, apenas para afirmar que estaria juntando EFD corrigida e cópias de alguns documentos fiscais do período fiscalizado conforme fls. 78/176.*

*Em sede de informação fiscal, o Autuante afirmou que foi concedido ao Autuado a oportunidade de corrigir as inconsistências que alegou existirem em sua EFD. Devidamente intimado e concedido o prazo de 30 (trinta) dias determinado no pedido de diligência, com intimação também direcionada ao seu patrono, em maio de 2022, o sujeito passivo apesar de ter apresentado as EFD, 90 (noventa) dias depois, ou seja, fora do prazo concedido, não apresentou o demonstrativo apontando as inconsistências que disse ter verificado, indispensável para que fossem elaboradas correções, caso fosse necessário. Encaminhou o processo para o CONSEF.*

*Examinando os elementos que compõem o presente processo, verifico que em ação fiscal foram observadas as regras procedimentais inerentes ao processo administrativo fiscal. O presente lançamento de ofício foi efetuado de forma clara e compreensível, não se constatando qualquer violação ao devido processo legal ou mesmo arranhões aos princípios do contraditório e da ampla defesa.*

*Assim, observados ainda, que os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, foram plenamente atendidos, envolvendo: i) a identificação correta do sujeito passivo com o correspondente endereço e qualificação; ii) o dia a hora e local da autuação; a descrição dos fatos, de forma clara, precisa e sucinta; iii) o Demonstrativo de Débito, com a correspondente base de cálculo e alíquotas; o percentual da multa aplicável e demais consectários legais (acréscimos moratórios); iv) a indicação dos dispositivos considerados infringidos e tipificação da multa; v) o detalhamento da metodologia de cálculo da base impositiva; vi) a intimação para apresentação da defesa ou pagamento do débito com multa reduzida; vii) a indicação da repartição fiscal onde o processo permaneceria aguardando o pagamento ou defesa; a assinatura do contribuinte ou de seu preposto na intimação; e, viii) a qualificação das autoridades fiscais responsáveis pelo lançamento, com a indicação do nome, cadastro e respectivas assinaturas.*

*O levantamento fiscal teve como supedâneo, a EFD do Autuado. Observo que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de*

*impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte e substitui livros físicos.*

*Se a fiscalização é efetuada com base em dados fornecidos pelo contribuinte, por meio dos arquivos eletrônicos relativos à EFD, a correção de tais arquivos é de sua responsabilidade e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Escrituração realizada fora do SPED, ambiente digital da SEFAZ, carece de validade jurídica. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros, antes da ação fiscal.*

*O levantamento fiscal foi embasado em informação fornecida pelo próprio sujeito passivo. Assim, havendo algum erro por parte do contribuinte, caberia ao mesmo, em sua peça defensiva indicar de forma clara e objetiva, em qual ou quais itens teria ocorrido o erro alegado e apresentar prova de sua alegação.*

*Destaco que neste processo, o Autuante ao realizar a auditoria no estabelecimento autuado, aplicou o roteiro de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, tendo autuado as diferenças encontradas.*

*O referido roteiro constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período (anual em se tratando de exercício fechado ou por alguns meses ou dias em se tratando de exercício aberto, 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.*

*Devo ressaltar, que o procedimento fiscal atendeu as determinações da Portaria 445/89, a qual foi editada, com o fim específico, de orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques em estabelecimentos comerciais e industriais, inclusive, esclarecendo o alcance das disposições contidas no artigo 4º da Lei nº 7.014/96, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma.*

*Ao aplicar o citado roteiro, o Autuante constatou a existência de omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributadas, sendo exigido o imposto de maior expressão monetária, os das saídas omitidas.*

*Importante salientar, que o defendente teve várias oportunidades de contestar a autuação e trazer ao processo os elementos comprobatórios de suas alegações: a) quando realizou a impugnação; b) para atender a primeira diligência; c) para atender a segunda diligência. Até esta fase processual, isto não ocorreu.*

*Reitero que na tentativa de busca da verdade material e em respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa, em mais de uma oportunidade o Autuado foi instado a trazer a luz deste processo o apontamento das inconsistências que dizia existir em sua própria EFD comparada com os documentos fiscais, com os respectivos elementos comprobatórios de sua assertiva. No entanto, até a presente fase processual isso não ocorreu.*

*Cabe esclarecer, que não existe possibilidade de se corrigir inconsistências registradas no livro de Inventário, como quer a defesa, posto que estes dados se originaram de contagem física. A autorização dada pelo fisco para correções na EFD, se dá para acertos de códigos, agrupamento ou desagrupamento de mercadorias, correção de notas fiscais relativamente a numeração, preço, quantidade etc. Não para corrigir o livro Registro de Inventário. Houvesse essa possibilidade, se deixaria de aplicar o roteiro levantamento quantitativo de estoques, pois haveria sempre a possibilidade de serem ajustados e zeradas as irregularidades apuradas do contribuinte sob ação fiscal.*

*Neste diapasão, vale lembrar que o artigo 142, do RPAF/BA, estabelece que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Observe que o contribuinte tem direito de, a qualquer tempo no curso do processo administrativo fiscal, apresentar documentos que são analisados, em homenagem aos princípios da verdade material e do informalismo previstos o art. 2º do RPAF-BA/99. Entretanto, não é razoável que o órgão julgador fique aguardando por tempo indeterminado que o contribuinte comprove o que alegou, inclusive, porque se deve cumprir os prazos processuais.*

*Neste cenário, concluo que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF os elementos necessários que possibilitassem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame.*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Regularmente intimado o Sujeito Passivo ofereceu Recurso Voluntário (fls. 233 a 245), em cujas razões teceu os argumentos reiterativos da tese de Defesa, a seguir sumarizados:

- A) Que se trata de técnica baseada em presunção, o que não se coaduna com o direito, já que “*fato jurídico é fato comprovado*” (citação doutrinária), e que a apuração do crédito tributário decorreu de “*erros cometidos pela Recorrente no lançamento das informações no ambiente*



*SPED, que por sua vez foram a base de toda a fiscalização”.*

- B)** Que não é verídica a afirmação de que a Recorrente não atendeu à diligência fiscal, pois a determinação foi cumprida desde 29/12/2020, e que para pôr fim à celeuma “a Recorrente colaciona, neste momento, demonstrativo relacionando: (i) código do item; (ii) descrição do item; (iii) unidade de medida; (iv) estoque final calculado no auto de infração; (v) MVA; (vi) alíquota do ICMS; (vii) base de cálculo apontada no auto de infração; (viii) imposto devido apontado no auto de infração; (ix) estoque correto, com base nas retificações; (x) custo real; (xi) nova base de cálculo, considerando os ajustes; e (xii) ICMS realmente devido, após todas as correções (doc. 04)”.
- C)** Rememora exemplos de casos e julgados no âmbito do CONSEF e do Poder Judiciário do Estado, todos relacionadas a auditorias de estoque que partiram de informações econômicas e fiscais prestadas erroneamente pelo Sujeito Passivo, cuja retificação deu azo à revisão do lançamento tributário.
- D)** Que, acaso mantida, a penalidade seja convertida naquela prevista no inciso IX, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 (isto é, em vez de 100% do valor do imposto apurado em decorrência da omissão de entrada, 1% do valor das mercadorias entradas no estabelecimento e sem que se tenha dado registro na escrita fiscal).

Conclui requerendo: reforma da decisão de primeiro grau, com a consideração dos elementos colacionados nos autos, para julgamento pela parcial procedência da autuação e revisão da multa, além de que intimações sejam encaminhadas por correio ao endereço físico que declina.

Recebidos os autos, estes foram a mim distribuídos e, por considerá-los instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse sua inclusão em pauta, motivo pelo qual os trago a esta assentada.

É o relatório.

## **VOTO**

Conheço do recurso, pois nele enxergo o pressuposto do cabimento (art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99 - aprovado por meio do Decreto nº 7.629, de 04/07/1999), e da tempestividade (art. 171 do RPAF/99).

Não há questões preliminares ou prejudiciais aduzidas ou a conhecer de ofício. Passo ao mérito.

A primeira providência a adotar aqui diz com a suposta apresentação de demonstrativos pela Recorrente, calcados no seu SPED, que contenham elementos indicativos de erros na escrituração e que possam eventualmente afastar o levantamento realizado pelo Autuante a partir de sistema eletrônico (SIAF) que afere eventuais omissões (de entrada ou de saída) do estoque a partir das informações prestadas pela Recorrente via EFD.

É fato incontroverso, aliás, que ao sujeito passivo foi dada a oportunidade de retificação de EFD, de modo que toda e qualquer revisão deve ser operada a partir do SPED.

Ocorre, Senhores Pares, que também eu revolvi os autos em busca dos demonstrativos que aduz a Recorrente ter apresentado (segundo na peça recursal, como “Doc. 04”), e nada encontrei, seja em papel, seja em mídia.

Compulso os dados oferecidos pelo Sujeito Passivo e não encontro neles nada que não haja sido enfrentado em primeiro grau.

Vale dizer, o feito se resolveu por meio da linguagem das provas: cabia à Recorrente afastar a acusação minuciosamente empreendida, pois salvo se a improcedência não resultar do conjunto de provas, sem a contestação do fato admitir-se-á como verídico o relato do lançamento (art. 140 do RPAF/99); o fato controverso (por exemplo, a não ocorrência da infração) deveria advir de prova de que dispõe a Recorrente, sob pena de presunção da veracidade da afirmação (art. 142 do RPAF/99); a mera negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a

presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/99).

Nesse sentido, não há que se falar em abuso de presunções legais, no caso em tela.

Este Conselho conhece meu entendimento sobre a técnica de aferição indireta do levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado e por espécie de mercadoria, que usualmente se denomina de “Auditoria de Estoques”.

O que se nota é que usualmente há equívocos de escrituração fiscal e contábil que acarretam a má percepção de que mercadorias estão faltando (ou sobrando) no estoque. É o que alega a Recorrente. Afinal, o fato gerador do imposto é a realização de operação relativa à circulação de mercadoria, e não a manutenção de escrita contábil em que o estoque esteja compatível com as operações de entrada e de saída.

Repita-se: a auditoria de estoques apenas constata se a escrita está compatível, se é adequada e confiável. Havendo dúvidas, mas observado o contraditório e a ampla defesa, a legislação presume que operações (de entrada ou de saída) foram omitidas, e presume que o valor das operações é equivalente ao valor (estimado) das mercadorias ausentes, fazendo incidir o ICMS.

Ora, “omissão de saída” não é hipótese de incidência tributária do ICMS. Tanto assim que o legislador complementar nacional não a prescreve dentre as hipóteses do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996; nem o legislador ordinário estadual a contempla dentre as hipóteses dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996. Sua previsão está muito tecnicamente posta no art. 4º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, que contempla o momento de ocorrência do fato gerador: a saída da mercadoria.

É usual visualizarmos em tais auditorias uma cadeia desconcertante de presunções, que se justificam quando se está diante de um fato que evidencie mais a prática de vender sem o regular registro, escapando à tributação, do que para punir aquele que não contabiliza suas operações de modo perfeito.

Há, entretanto, uma justa preocupação do Fisco com uma correta e fidedigna escrita contábil e fiscal. Em um universo ideal, a escrita de que decorra mínima ou nenhuma divergência deve ser havida por confiável, e deve-se afastar a apuração do ICMS de modo indireto. Esta preocupação sobressai quando se está diante de um contribuinte que, a despeito de gozar de boa fama e reputação, com efeito tem sido colhido em divergências semelhantes em outros processos administrativos fiscais.

Todavia, vê-se que não é esse o caminho adotado pelos Fiscos. Às vezes a aferição indireta se torna o mecanismo corriqueiro, e tanto a Administração Tributária quanto os Contribuintes se veem em uma autêntica “gincana”, para provar quem errou mais (se o Contribuinte, nos seus parâmetros contábeis e fiscais, ou se o Fisco, na sua auditoria).

Nos presentes autos, insisto, noto que o Sujeito Passivo não se desincumbiu satisfatoriamente do seu ônus argumentativo e probatório, não se lhe aproveitando a adução genérica de que a omissão de saída resultou da reclassificação de operações, mercadorias ou insumos, pois seu efeito à auditoria não restou caracterizado. Afinal, a auditoria se realizou a partir dos elementos colhidos da escrita fiscal do Sujeito Passivo. Nela não vejo uma análise imprecisa, nem vejo de modo robusto a demonstração dessa imprecisão, por parte do Sujeito Passivo.

A busca pela verdade material é, sem dúvida, um princípio insculpido nos umbrais deste Conselho (vide art. 2º do RPAF/99). Este há de conviver com o princípio da colaboração (as partes devem prover ao órgão julgador meios para a solução da lide), bem assim com o princípio da duração razoável do processo (art. 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal), dentre outros. Não se pode, à guisa dar aplicabilidade à busca da verdade material, insistir em diligências inúteis, inoportunas e já oportunamente franqueadas ao interessado, sob pena de estender de modo desarrazoado a duração do processo.

Em relação à penalidade aplicada, constato que é compatível com os excertos legais (art. 42,

inciso III da Lei nº 7.014/96) que embasaram a imputação, seja pela conduta empreendida, seja pela multa aplicada. A penalidade requerida subsidiariamente pela Recorrente não se compatibiliza com a infração constatada, uma vez que as mercadorias objeto do levantamento (escrupulosamente indicadas nos demonstrativos, por exemplo às fls. 7 e 8) são tributáveis, tendo-se constatado segundo o levantamento a omissão de saída, a omissão do imposto, a partir de levantamento fiscal com base nas informações de operações e variações de estoque prestadas pelo Sujeito Passivo, devendo-se cobrar a multa calculada tendo por base o imposto omitido.

Por fim, o requerimento expressamente formulado para que as intimações sejam também direcionadas ao endereço físico do patrono, não vejo óbice ao seu atendimento, como intimação adicional ao advogado habilitado no PAF e subscritor das peças recursais, em homenagem ao que dispõe o art. 77, inciso V do Código de Processo Civil. Todavia, as intimações devem regularmente ser direcionadas, e não podem deixar de sê-lo, aos endereços cadastrados no CAD-ICMS, em conformidade com o disposto nos arts. 108 e 109 do RPAF/99.

Ante o exposto, também rejeito essa pretensão recursal, de modo que concluo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

É o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 300449.0014/19-3, lavrado contra **COMERCIAL DE ALIMENTOS ROSA DE OURO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.968.397,71**, acrescido da multa de 100% prevista no inciso III, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS