

PROCESSO - A. I. N° 299762.0153/21-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.
RECORRIDOS - TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0205-01/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/09/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0294-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS EFETUADAS SEM A EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS, SEM A RESPECTIVA ESCRITURAÇÃO. Alegações defensivas acolhidas pelo Auditor Fiscal estranho ao feito que realizou um trabalho revisional no qual foram prestadas quatro Informações Fiscais nas quais, ao acolher as alegações defensivas, apresentou um resultado que apontou a existência de “omissão de entrada”, portanto, alterando a “omissão de saída” originalmente apontada na autuação para “omissão de entrada”. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração 01 parcialmente procedente; **b)** OMISSÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA - ENTRADAS. Alegação defensiva de ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário referente aos exercícios de 2014 e 2015 acolhida. De fato, a exigência fiscal de que cuida a infração 02 não merece prosperar, haja vista que alcançada pela decadência, tendo em vista que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Cabível observar que apesar de constar equivocadamente no demonstrativo do Auto de Infração o exercício de 2016, na realidade, a autuação diz respeito ao exercício de 2015, conforme se verifica nos demonstrativos elaborados pelo autuante. Infração 02 improcedente. Acolhida a decadência arguida referente a infração 02. Rejeitadas as nulidades arguidas. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam de Recursos de Ofício e Voluntários (art. 169, I, “a” e “b” do RPAF) apresentado no presente Auto de Infração em lide, lavrado em 10/11/2021, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 129.852,51, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 - 004.005.002 - 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 no exercício de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 78.448,21, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 - 004.005.005 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, nos exercícios de 2014 e 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 51.404,30, acrescido da multa de 100%;

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou **Defesa** (fls. 49 a 77). Auditor Fiscal estranho ao feito, em face à aposentadoria do autuante, prestou a **Informação Fiscal** (fls. 177 a 181 – vol. I). O autuado, cientificado da 1ª Informação Fiscal se **Manifestou** (fls. 222 a 237). O Auditor Fiscal que prestou a 1ª Informação Fiscal, cientificado da Manifestação do autuado, se pronunciou na **2ª Informação Fiscal** (fls. 256 a 260 – vol. II). O autuado, cientificado da 2ª Informação Fiscal, se **manifestou** (fls. 301/305), reiterando, em todos os seus termos. O Auditor Fiscal prestou a **3ª Informação Fiscal** (fls. 311 a 313 – vol. II). O autuado, cientificado da 3ª Informação Fiscal, se **manifestou** (fls. 328 a 345 – vol. II). O Auditor Fiscal prestou a **4ª Informação Fiscal** (fls. 363 a 366 – vol. II). Consigna

A JJF dirimiu lide conforme abaixo:

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo, ambas, objeto de impugnação.

Inicialmente, cabe apreciar as nulidades arguidas pelo impugnante.

Argui o impugnante a nulidade do Auto de Infração sustentando que o levantamento quantitativo de estoque possui inconsistências que afetam diretamente a certeza e liquidez do crédito tributário exigido, bem como fere as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

No tocante a essa alegação defensiva, certamente que as diversas intervenções no processo tanto do impugnante – na Defesa vestibular e Manifestações posteriores – quanto do Auditor Fiscal estranho ao feito que prestou as quatro Informações Fiscais – em face à aposentadoria do autuante – foram suficientes para corrigir as inconsistências existentes, inclusive com o acolhimento do Auditor Fiscal estranho ao feito de todas as alegações defensivas consideradas pertinentes, o que resultou na redução do débito.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida com esse fundamento sustentado pelo impugnante.

Argui o impugnante a nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamento legal para a imputação, pois o autuante imputou penalidade de 100% do valor do imposto sem indicar qual o fundamento legal para tal imputação, limitando-se a mencionar o caput do inciso que prevê diversas penalidades, sendo que nenhuma das hipóteses trata da infração imputada.

Certamente que a ausência de indicação da alínea não invalida o lançamento. Inexistiu qualquer ofensa ao direito à ampla defesa e ao contraditório. Ademais, a simples leitura do art. 42, inciso III, mais as suas alíneas, permite constatar que a multa é a prevista na alínea “g”, haja vista que, claramente, diz respeito a levantamento quantitativo de estoques:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

[...]

g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.

Assim sendo, não acolho a nulidade arguida pelo autuado com esse fundamento.

Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas, haja vista a inocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n. 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento.

O impugnante argui como prejudicial de mérito a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário referente aos exercícios de 2014 e 2015.

Assiste razão ao impugnante de fato, a exigência fiscal de que cuida a infração 02 não merece prosperar, haja vista que alcançada pela decadência, tendo em vista que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

No presente caso, o Auto de Infração foi lavrado em 10/11/2021 e a ciência do autuado se deu em 14/12/2021, portanto, após o prazo de 5 (cinco) anos na forma do art. 173, I, do CTN.

Vale observar que apesar de constar equivocadamente no demonstrativo do Auto de Infração o exercício de 2016, na realidade, a autuação diz respeito ao exercício de 2015, conforme se verifica nos demonstrativos elaborados pelo autuante.

Diante disso, acolho a arguição de decadência, sendo, desse modo, improcedente a infração 02.

No mérito propriamente dito, constato que o Auditor Fiscal estranho ao feito nas diversas informações fiscais realizou um trabalho revisional no qual acolheu as diversas alegações defensivas cabíveis de aceitação, inclusive apresentando em arquivo Excel os elementos que elaborou, pois o autuante originalmente o fizera em PDF.

Observe que as alegações defensivas atinentes à inclusão de códigos de mercadorias não presentes no levantamento original foram objeto de análise por parte do preposto fiscal e corretamente excluídos.

Quanto à alegação defensiva atinente ao CFOP 5152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros -, por certo que não procede, haja vista que a autuação não exige o imposto pelas saídas ou entradas devidamente documentadas, mas sim saídas omitidas, ou seja, realizadas sem a emissão das respectivas notas fiscais.

No presente caso, verifica-se que o Auditor Fiscal estranho ao feito realizou um trabalho revisional no qual foram prestadas quatro Informações Fiscais nas quais, ao acolher as alegações defensivas, apresentou um resultado que apontou a existência de “omissão de entrada”, portanto, alterando a “omissão de saída” originalmente apontada pelo autuante para “omissão de entrada”.

O impugnante alega que a alteração das omissões ensejaria, por se tratar do exercício de 2016, a consideração da decadência, por certo que, no presente caso, não há como acolher a pretensão defensiva, haja vista que a decadência decorre da inércia do titular do direito, sendo certo que o início do trabalho fiscal dentro do prazo decadencial afastou a aduzida decadência.

Do mesmo modo, a alegação defensiva de que a alteração de suposta omissão de saídas para omissão de entradas, agora o valor de maior montante conduziria a não subsistência da acusação original de omissões de saídas, certamente que também não prospera, haja vista que no levantamento fiscal apurou-se tanto omissão de saídas como omissão de entradas, sendo originalmente exigido o imposto com base na omissão de saídas por ser de maior expressão monetária, contudo, conforme consignado acima, após o trabalho revisional realizado pelo preposto fiscal, apurou-se como expressão de maior valor monetário as omissões de entradas, inexistindo qualquer ilegalidade quanto a esta alteração, haja vista que não se trata de inovação do lançamento, mas, sim, uma reapuração em face às alegações defensivas cujo resultado modificou as omissões originalmente apontadas no Auto de Infração de “omissão de saída” para “omissão de entrada”.

Diante do exposto, acolho o resultado apresentado pelo Auditor Fiscal estranho ao feito no valor de “omissão de entrada” apurada de R\$ 268.523,63, conforme consignado pelo Auditor Fiscal na Informação Fiscal 4, sendo a infração 01 parcialmente procedente no valor de ICMS devido de R\$ 48.334,35.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A JJF recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, devido a exoneração ter atingido o patamar regulado.

Os advogados da recorrente apresentam Recurso Voluntários às fls. 403/20 (frente e verso).

Inicialmente relata quanto à tempestividade da peça e passa a arguir os **fatos**. Reportou que é atuante no comércio varejista de joias, foi autuada por supostas omissões de entradas de mercadorias nos anos de 2014 e 2015 e omissão de saídas em 2016, com base em levantamento de estoque e nos dispositivos da Lei nº 7.014/96 e da Portaria nº 445/98, incluindo multa de 100%.

Apontou falhas factuais e jurídicas no auto de infração e apresentou provas documentais das operações questionadas. Após análise da Inspetoria do Varejo da SEFAZ (INFAZ-Varejo), foi elaborado novo levantamento que acolheu parte dos argumentos da empresa, reconhecendo, por

exemplo, erro na aplicação da alíquota de ICMS, inicialmente fixada em 27%, quando o correto seria 17%.

Alega decadência para os anos-calendários de 2014 e 2015, referente à Saídas de mercadorias por meio de Notas Fiscais de Venda a Consumidor (NFC-e) não consideradas pelo Fiscal. Disse que o fisco reconheceu que o levantamento original era falho, pois não considerava as NFC-e emitidas, usava alíquota incorreta e estava em formato não auditável (PDF). A partir disso, foram realizados quatro novos levantamentos fiscais, reformulando as alegações e aceitando parcialmente os argumentos e provas da empresa.

Ao final, o auto de infração foi parcialmente mantido:

- Cancelada a infração 02 (anos 2014 e 2015) por decadência,
- Redefinida a infração 01, de “omissão de saídas” para “omissão de entradas” em 2016, com redução significativa do valor do ICMS devido para R\$ 48.334,35.
- As nulidades apontadas pela empresa não foram acolhidas, mas o valor e fundamento da autuação foram substancialmente modificados ao longo do processo.

Informa que a 1ª Instância teve acertos quanto ao cancelamento parcial da autuação. Contudo, a decisão não pode prosperar quanto à parte desfavorável à Recorrente, na medida em que:

- a) Há nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, uma vez que não foi indicado o dispositivo legal que fundamenta a penalidade aplicada;
- b) O lançamento nasceu nulo, maculado por vícios materiais insanáveis que lhe tolhem de liquidez e certeza, fato que fora reconhecido pelo próprio ilmo. Agente Fiscal Autuante ao revisá-lo após a defesa apresentada pela Recorrente;
- c) Além disso, o lançamento fiscal é manifestamente nulo, uma vez que ocorreu a alteração dos critérios jurídicos da acusação fiscal após a lavratura do auto de infração (violação ao art. 146 do CTN), por meio da decisão ora recorrida;
- d) Decadência para o exercício-financeiro de 2016, na medida em que o i. Agente Fiscal e a decisão recorrida, ao alterarem a acusação para “omissão de entrada”, tornaram sem efeito o auto de infração original e efetivaram um novo lançamento, com inobservância do prazo decadencial aplicável;
- e) Ainda, o lançamento fiscal deve ser julgado improcedente por patente violação ao art. 78, inciso I da Portaria nº 445/98, na medida em que a Fiscalização não demonstrou se houve a concretização do fato gerador do ICMS (saída de mercadorias do estabelecimento da Recorrente);

Por fim, as saídas escrituradas com CFOP 1252/5152 (transferência entre estabelecimentos do mesmo titular) não permitem concluir que houve omissão de operações tributadas, também existindo outras inconsistências do levantamento fiscal que acarretam a improcedência do auto de infração.

Suscita **nulidade do procedimento fiscal e do auto de infração por vício de fundamentação da exigência: ausência de capitulação da multa aplicada.** Argumenta pela nulidade do auto de infração com base em duas principais razões:

1. Ausência de Fundamentação Jurídica Adequada da Multa:

- O auto aplicou multa de 100% com base no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, sem indicar a alínea específica do inciso III aplicável ao caso. Tal omissão prejudica o direito de defesa e contraria o art. 39 do Decreto Estadual nº 7.629/1999 e o art. 142 do CTN, que exigem a indicação clara dos dispositivos legais infringidos.
- Alega ainda que, a decisão de primeira instância tentou suprir a falha, mas isso não convalida

a omissão original do agente fiscal, pois o lançamento nasce viciado.

2. *Vício Material no Levantamento Fiscal:*

- Alega o recorrente que o levantamento original era falho, desconsiderando operações legítimas da contribuinte, que um novo levantamento foi feito, mas alterou substancialmente a natureza da infração (de omissão de saídas para omissão de entradas), modificando o critério jurídico do lançamento. Essa alteração revela vício material e fere o art. 146 do CTN, sendo impossível de ser sanada no curso do processo.
- Sinaliza que o lançamento, não apresenta elementos suficientes para caracterizar com segurança a infração e o valor devido, configurando cerceamento do direito de defesa e Conclui que, diante dos vícios formais e materiais apontados, requer-se a declaração de nulidade do lançamento fiscal com base no art. 142 do CTN e no art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Pede pela **nulidade por impossibilidade de modificação dos critérios jurídicos após efetivação do lançamento - violação ao artigo 146 do CTN e cerceamento de defesa**. Defende a nulidade da decisão administrativa que alterou a natureza da infração fiscal inicialmente imputada à empresa (de “omissão de saídas” para “omissão de entradas”), sustentando que tal alteração representa:

- **Alega a mudança indevida do lançamento fiscal** – A Junta Fiscal, ao modificar a acusação, teria realizado um novo lançamento, o que é competência exclusiva da autoridade administrativa fiscal, não do julgador.
- **Violação ao devido processo legal** – A empresa não teve oportunidade de defesa quanto à nova acusação, o que fere o princípio da ampla defesa e da confiança jurídica, pois se defendeu com base na infração original.
- **Irregularidade jurídica** – Tal mudança de critério infringe o art. 146 do CTN, que proíbe a retroatividade de mudança no critério jurídico do lançamento para prejudicar o contribuinte.
- **Falta de correspondência entre motivação e realidade** – Segundo a teoria dos motivos determinantes, o ato administrativo deve manter coerência entre sua motivação e a realidade dos fatos, o que não ocorreu no caso.
- **Precedentes favoráveis** – O documento cita decisões anteriores do próprio Conselho Fiscal que reconheceram como nulas as decisões que inovaram a acusação fiscal ou alteraram o critério jurídico de lançamento.

Conclui que, diante da alteração indevida da infração e da consequente violação ao devido processo legal, pleiteia-se a nulidade da decisão administrativa e a improcedência do lançamento fiscal, já que o levantamento original foi descartado.

Assinala que o **lançamento substitutivo fulminado pela decadência devido à aplicação do artigo 173, inciso I do CTN**. Argumenta que, além das nulidades já apontadas, a decisão administrativa deve ser anulada por ter desrespeitado o prazo decadencial de 5 anos, conforme o art. 173, I do CTN, ao substituir o auto de infração original por outro com base em novos critérios, tendo os principais fundamentos:

- **Decadência ignorada** – A decisão considerou que o início da fiscalização interromperia o prazo decadencial, mas, conforme jurisprudência do STJ, o prazo decadencial não se suspende nem se interrompe por ações fiscalizatórias e começa a contar no primeiro dia do exercício seguinte ao fato gerador.
- **Vício material no lançamento original** – O novo levantamento fiscal substituiu o anterior, que foi considerado materialmente viciado. Quando há vício material (erro no conteúdo ou no critério jurídico), é necessário lavrar um novo auto de infração, respeitando-se o prazo decadencial.

- **Decadência para o exercício de 2016** – Como a ciência da decisão pela contribuinte só ocorreu em 26/02/2024, o novo lançamento só poderia alcançar fatos geradores a partir de 2019, ficando o ano de 2016 fora do alcance por decadência.
- **Vício formal não se aplica** – O art. 173, II, que trata da decadência em caso de vício formal (erros de forma, e não de conteúdo), não se aplica ao caso, pois o erro foi material.
- **Precedentes do CONSEF** – O texto traz jurisprudência do próprio Conselho Fiscal reconhecendo que, diante de vício material, o auto de infração deve ser anulado, e eventual novo lançamento só pode ser feito dentro do prazo legal de 5 anos.

Conclui que como o novo lançamento (baseado em omissão de entradas de 2016) ocorreu fora do prazo decadencial, o crédito tributário está extinto, nos termos do art. 156, V do CTN.

Pede pela **improcedência da exigência fiscal**:

a) insubsistência da infração devido à falta de materialidade para a acusação de omissão de saídas e proibição de adoção de postura contraditória;

Apesar da nulidade e decadência já demonstradas, sustenta que o lançamento fiscal também deve ser julgado improcedente no mérito para o

- A 1ª JFJ desconsiderou os argumentos da defesa, afirmando que a mudança da acusação (de omissão de saída para omissão de entrada) não anularia o auto de infração, pois seria apenas uma “reapuração” com base nas alegações da defesa, e não uma inovação.
- Contesta essa justificativa, afirmando que a omissão de entradas não constava no auto de infração original referente a 2016, que tratava exclusivamente da omissão de saídas.

Afirma que a substituição da natureza da infração configura alteração substancial do lançamento, o que, além de ser materialmente irregular, reforça os pedidos de nulidade e improcedência do auto.

Disse que a autuação original baseou-se exclusivamente em omissões de saídas, por serem de maior valor, conforme o artigo 13, I da Portaria SEFAZ nº 445/98. No entanto, o novo levantamento fiscal alterou esse critério, passando a considerar omissões de entradas como mais relevantes, o que representa uma mudança no critério jurídico do lançamento, vedada pelo artigo 146 do CTN.

Além disso, a substituição do critério compromete a materialidade da infração, já que os valores passaram a ser drasticamente diferentes — o novo levantamento mostra R\$ 268 mil em entradas omitidas e apenas R\$ 43 mil em saídas, enquanto o levantamento original indicava R\$ 1,1 milhão em saídas omitidas, invertendo por completo a fundamentação inicial.

b) a decisão recorrida viola o artigo 72, inciso I da Portaria SEFAZ nº 445/98, ato normativo a que se vincula.

Aponta mais um motivo para a nulidade da autuação, agora com base no art. 72, inciso I da Portaria nº 445/98, que veda a exigência de ICMS apenas com base na omissão de entradas, pois o fato gerador do imposto ocorre na saída da mercadoria, não na entrada. A mudança da acusação de “omissão de saídas” para “omissão de entradas” é considerada ilegal por violar esse dispositivo, além do art. 146 do CTN.

Afirma-se que eventuais omissões de entrada poderiam, no máximo, ensejar multa por descumprimento de obrigação acessória, e não a cobrança de ICMS. Destaca-se ainda que o levantamento fiscal inclui operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa (CFOP 5152/1252), o que não configura fato gerador de ICMS, conforme jurisprudência consolidada do STF (ADC 49), já que não há circulação jurídica ou econômica de mercadorias.

Reitera que o novo levantamento fiscal apresenta diversas inconsistências técnicas e operacionais, como a falta de detalhamento das Notas Fiscais de Consumidor (NFC), o que dificultou a análise e defesa no curto prazo de 10 dias concedido para manifestação, o que

compromete o contraditório e a ampla defesa.

Finaliza requerendo o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que:

- a. preliminarmente, seja acolhida a nulidade do auto de infração diante da ausência de capitulação legal da penalidade aplicada, o que acarreta a falta de clareza e liquidez da exigência fiscal; ou
- b. seja reconhecida a nulidade do procedimento fiscal e do auto de infração, pela existência de vícios materiais insanáveis no levantamento fiscal original, que teve de ser descartado para elaboração de um novo pela INFAZ VAREJO;
- c. seja reconhecida a nulidade da r. decisão recorrida por modificação dos critérios determinantes do lançamento, em clara violação ao art. 146 do CTN e do princípio do devido processo legal, modificando a acusação fiscal e, assim, ofendendo o princípio do contraditório e da ampla defesa; ou
- d. diante da efetivação de um novo lançamento em face da Recorrente pela r. decisão recorrida, seja reconhecido que ele esse encontra fulminado pelo prazo decadencial previsto pelo artigo 173, I do CTN;
- e. no mérito, seja julgado improcedente o auto de infração, tanto em razão da falta de materialidade da acusação de omissão de saídas, quanto pela ofensa ao disposto no artigo 7º da Portaria nº 445/98 da SEFAZ/BA, bem como em razão das demais inconsistências do levantamento fiscal apontadas neste recurso;
- f. Subsidiariamente, na hipótese de não ser acolhida a argumentação supra, é imprescindível a manutenção da acusação fiscal original (omissões de saída) com base no valor de omissões de R\$ 43.681,05 apontado pelo levantamento fiscal refeito pela INFAZ VAREJO, sob pena de manter-se a violação ao art. 146 do CTN e ao direito de defesa da Recorrente;

Por fim, protesta-se pela posterior juntada de documentos que complementem os argumentos ora defendidos, com base no princípio da verdade material, bem como pela oportuna realização de sustentação oral em sede de julgamento do presente recurso.

Registrada a presença do advogado Dr. Pedro Mota Saraiva na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário em face do julgamento do Acórdão da 1ª JF nº 0205-01/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 10/11/2021, para cobrar ICMS no valor histórico de R\$ 129.852,51, acrescido da multa 100%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - 004.005.002 - 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 no exercício de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 78.448,21, acrescido da multa de 100%; RO E RV.

Infração 02 - 004.005.005 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, nos exercícios de 2014 e 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 51.404,30, acrescido da multa de 100%; RV.

DA ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO.

Observo que a decisão da 1ª JJF nº 0205-01/23-VD, desonerou parcialmente o sujeito passivo do lançamento tributário, reduzindo do valor de R\$ 329.858,69 para R\$ 121.614,05, em valores atualizados à data do julgamento, fl.395, fato este, que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Constata-se nos autos que, a desoneração decorreu em razão de:

INFRAÇÃO 01. O Auditor Fiscal, estranho ao feito, realizou um trabalho revisional no qual foram prestadas quatro Informações Fiscais, acatando parcialmente as alegações defensivas do contribuinte.

Neste sentido, a JJF fundamentou o seu voto, no qual comungo do mesmo entendimento conforme vejamos:

“No mérito propriamente dito, constato que o Auditor Fiscal estranho ao feito nas diversas informações fiscais realizou um trabalho revisional no qual acolheu as diversas alegações defensivas cabíveis de aceitação, inclusive apresentando em arquivo Excel os elementos que elaborou, pois o autuante originalmente o fizera em PDF.

Observo que as alegações defensivas atinentes à inclusão de códigos de mercadorias não presentes no levantamento original foram objeto de análise por parte do preposto fiscal e corretamente excluídos.

Quanto à alegação defensiva atinente ao CFOP 5152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros -, por certo que não procede, haja vista que a autuação não exige o imposto pelas saídas ou entradas devidamente documentadas, mas sim saídas omitidas, ou seja, realizadas sem a emissão das respectivas notas fiscais.

No presente caso, verifica-se que o Auditor Fiscal estranho ao feito realizou um trabalho revisional no qual foram prestadas quatro Informações Fiscais nas quais, ao acolher as alegações defensivas, apresentou um resultado que apontou a existência de “omissão de entrada”, portanto, alterando a “omissão de saída” originalmente apontada pelo autuante para “omissão de entrada”.

O impugnante alega que a alteração das omissões ensejaria, por se tratar do exercício de 2016, a consideração da decadência, por certo que, no presente caso, não há como acolher a pretensão defensiva, haja vista que a decadência decorre da inércia do titular do direito, sendo certo que o início do trabalho fiscal dentro do prazo decadencial afastou a aduzida decadência.

Do mesmo modo, a alegação defensiva de que a alteração de suposta omissão de saídas para omissão de entradas, agora o valor de maior montante conduziria a não subsistência da acusação original de omissões de saídas, certamente que também não prospera, haja vista que no levantamento fiscal apurou-se tanto omissão de saídas como omissão de entradas, sendo originalmente exigido o imposto com base na omissão de saídas por ser de maior expressão monetária, contudo, conforme consignado acima, após o trabalho revisional realizado pelo preposto fiscal, apurou-se como expressão de maior valor monetário as omissões de entradas, inexistindo qualquer ilegalidade quanto a esta alteração, haja vista que não se trata de inovação do lançamento, mas, sim, uma reapuração em face às alegações defensivas cujo resultado modificou as omissões originalmente apontadas no Auto de Infração de “omissão de saída” para “omissão de entrada”.

Diante do exposto, acolho o resultado apresentado pelo Auditor Fiscal estranho ao feito no valor de “omissão de entrada” apurada de R\$ 268.523,63, conforme consignado pelo Auditor Fiscal na Informação Fiscal 4, sendo a infração 01 parcialmente procedente no valor de ICMS devido de R\$ 48.334,35.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Diante do exposto, verifico que todas as alegações do sujeito passivo foram analisadas e rebatidas pela fiscalização, que com os ajustes necessários efetuado pelo Auditor Fiscal estranho ao feito, foram mantidas pela decisão de primo grau, que entendo como correta.

INFRAÇÃO 02. Na presente lide a exigência fiscal foi em razão da “falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, nos exercícios de 2014 e 2016”.

Ressalta-se que, embora conste equivocadamente no demonstrativo que serviu de base para a

lavratura do Auto de Infração o exercício de 2016, verifica-se, a partir dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, que a apuração correta do lançamento objeto da lide refere-se ao exercício de 2015.

O sujeito passivo alega que o Auto de Infração foi lavrado em 10/11/2021, tendo ciência da autuação em 14/12/2021, portanto, após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 173, I do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, à luz do disposto no art. 173, I do CTN, passa-se à análise da alegação de decadência suscitada pelo autuado.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento

No que se refere aos exercícios de 2014 e 2015, aplica-se o prazo **decadencial** previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, segundo o qual o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em análise, o prazo decadencial relativo ao exercício de 2015 teve início em 01/01/2021. Considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 10/11/2021 e que a ciência do autuado ocorreu em 14/12/2021, conclui-se **que os lançamentos referentes aos exercícios de 2014 e 2015 já se encontravam alcançados pela decadência.**

Diante do exposto, verifica-se que a decisão recorrida está em conformidade com a legislação aplicável, razão pela qual deve ser **mantida** a improcedência da Infração nº 02.

Deste modo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

DA ANÁLISE AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Verifica-se que o patrono do recorrente, na peça recursal de fls. 403/420 (frente e verso), limita-se a reiterar as alegações já apresentadas na impugnação, exclusivamente em relação à infração 01, com os seguintes fundamentos de nulidade e improcedência, conforme se observa:

1. Nulidade do procedimento fiscal e do Auto de Infração por vício de fundamentação da exigência, diante da ausência de capitulação legal da multa aplicada;
2. Nulidade decorrente da impossibilidade de modificação dos critérios jurídicos após a constituição do crédito tributário, sob pena de violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional e de cerceamento do direito de defesa;
3. Nulidade da decisão recorrida, por suposta afronta ao art. 72, inciso I da Portaria SEFAZ nº 445/98, ato normativo ao qual a autoridade administrativa estaria vinculada.

Ao final, o recorrente requer a improcedência da exigência fiscal, sustentando a **inexistência de materialidade que comprove a acusação de omissão de saídas**, bem como a vedação à adoção de conduta contraditória por parte da Administração.

Preliminarmente, passo à análise da alegação de nulidade apresentada pelo sujeito passivo.

Ao compulsar os autos, verifico que as alegações do recorrente não merecem acolhimento, pelos seguintes fundamentos:

No que tange à alegação de nulidade do procedimento fiscal e do Auto de Infração por vício de fundamentação da exigência, notadamente quanto à suposta ausência de capitulação legal da

multa aplicada, não se vislumbra qualquer irregularidade capaz de ensejar a nulidade pretendida.

- a) O Processo Administrativo Fiscal (PAF) está devidamente revestido das formalidades legais, e a acusação fiscal constante da peça inicial encontra-se alinhada aos fatos apurados pela fiscalização. A descrição dos fatos está exposta de forma clara e precisa no corpo do Auto de Infração, constando, inclusive, o devido esclarecimento sobre o procedimento fiscal e a origem da infração, permitindo o pleno entendimento da acusação fiscal.
- b) Nas quatro Informações Fiscais, o Auditor Fiscal que não participou diretamente da lavratura do auto justificou satisfatoriamente todas as questões levantadas na defesa e nas manifestações do contribuinte, corrigindo inconsistências pertinentes com base em elementos probatórios, o que resultou na redução do débito tributário.
- c) O recorrente não apresenta qualquer contestação aos números apurados e tampouco comprova a existência de erros em sua escrita fiscal, a qual, vale destacar, se lastreia em documentos fiscais e na aferição física dos estoques — constatação de natureza fática, sob sua exclusiva responsabilidade. Ressalte-se que tais dados foram enviados pelo próprio contribuinte à SEFAZ por meio do sistema SPED/EFD.
- d) Ademais, quanto a eventuais inconsistências, equívocos ou divergências identificadas durante a realização do levantamento quantitativo de estoques, observa-se que a autuada não providenciou correções prévias, nem a devida escrituração ou apresentação da documentação fiscal correspondente.
- e) O levantamento quantitativo de estoque foi realizado com base nos produtos comercializados pelo contribuinte, devidamente identificados por seus códigos de produto, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior, conforme escriturado no livro Registro de Inventário.

Sinalizo que, os demonstrativos de débitos com base no levantamento quantitativo de estoques foram devidamente elaborados e apurados, de forma sintética e analítica, atendendo as orientações da Portaria nº 445/98, portanto, estritamente dentro da legalidade, onde o recorrente demonstra pleno conhecimento da acusação fiscal e exerce efetivamente seu direito de defesa.

Dessa forma, não há fundamento para acolher a nulidade da infração, uma vez que não se declarará a nulidade sem que haja prejuízo, conforme disposto no § 2º, do art. 18 do RPAF (Decreto nº 7.629/99).

Alega ainda o recorrente, **nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamento legal para a imputação**, argumentando que o autuante imputou penalidade de 100% do valor do imposto sem indicar qual o fundamento legal para tal imputação, limitando-se a mencionar o caput do inciso que prevê diversas penalidades, sendo que nenhuma das hipóteses trata da infração imputada.

Observo na imputação da multa de 100% que não existe qualquer ofensa ao direito à ampla defesa e ao contraditório. Ademais, a simples leitura do art. 42, inciso III, mais as suas alíneas, permite constatar que a multa é a prevista na alínea “g”, tendo em vista que, trata-se de multa aplicada em ocorrências relativas a levantamento quantitativo de estoques:

Nesse sentido, ainda que houvesse erro na indicação, é fundamental destacar o disposto no art. 19 do RPAF/99, que estabelece que o erro na indicação de dispositivo regulamentar não implica nulidade, desde que, pela descrição dos fatos, o enquadramento legal fique claramente evidenciado.

Diante do exposto, **não acolho** as nulidades suscitadas pelo recorrente, tendo em vista que o lançamento está perfeito, fundamentado em demonstrativo analítico com todos os dados explicativos, inexistindo nos autos qualquer violação ao art. 142 do CTN ou ao contraditório, bem como ao pleno exercício ao direito de defesa, seja na impugnação e consequentemente nas razões recursais.

Suscita a recorrente **nulidade da decisão recorrida sob alegação que viola o artigo 72, inciso I da Portaria SEFAZ nº 445/98, ato normativo a que se vincula.**

Em relação a alegação do recorrente de suposto vício na decisão de primeiro grau, verifico que a decisão recorrida, discorreu e rebateu todos os tópicos alegados pelo recorrente. Basta a leitura do voto, transcrito acima, para compreender que a 1ª JF apreciou a lide em toda sua complexidade, examinou a documentação reunida, que, contudo, não foi eficaz em afastar totalmente a infração, consoante o juízo daquele órgão.

Assim, não vejo nenhuma violação na orientação da Portaria 445/98, na fundamentação do acórdão em combate, por isso também **rejeito** essa questão preliminar de nulidade.

Aduz **nulidade por impossibilidade de modificação dos critérios jurídicos após efetivação do lançamento - violação ao artigo 146 do CTN e cerceamento de defesa.**

Observo que não se identifica, nos presentes autos, qualquer violação aos princípios da legalidade, do devido processo legal ou a quaisquer outros princípios constitucionais, administrativos ou tributários. Ao contrário, observa-se que foram plenamente assegurados o contraditório e a ampla defesa, tanto pela possibilidade de apresentação de impugnação e recurso, quanto pela consistência dos argumentos apresentados, que evidenciam o exercício efetivo dessas garantias. A instrução do processo mostra-se compatível com os ditames do processo administrativo fiscal, estando os fatos e fundamentos jurídicos da autuação devidamente narrados e analisados pela fiscalização, bem como por este Conselho.

Por restar comprovado nos autos a não existência de vícios formais que afetem a eficácia da autuação fiscal, cujas questões que envolvam eventuais erros na apuração do débito ou falta de comprovação do cometimento da infração, **rejeito** a preliminar de nulidade requerida nas razões de recursais, tendo em vista que no presente lançamento não se afiguram as motivações elencadas nos incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, que ensejariam sua nulidade.

Por fim roga pela improcedência da exigência fiscal sob alegação **de insubsistência da infração devido à falta de materialidade para a acusação de omissão de saídas e proibição de adoção de postura contraditória.**

Verifico que a **decisão recorrida já analisou e fundamentou** adequadamente seu voto quanto à matéria em debate, com o que **concordo integralmente.**

Peço vênica para transcrever, abaixo, trecho da fundamentação do voto, por considerá-lo pertinente e suficiente para embasar a presente análise:

“Do mesmo modo, a alegação defensiva de que a alteração de suposta omissão de saídas para omissão de entradas, agora o valor de maior montante conduziria a não subsistência da acusação original de omissões de saídas, certamente que também não prospera, haja vista que no levantamento fiscal apurou-se tanto omissão de saídas como omissão de entradas, sendo originalmente exigido o imposto com base na omissão de saídas por ser de maior expressão monetária, contudo, conforme consignado acima, após o trabalho revisional realizado pelo preposto fiscal, apurou-se como expressão de maior valor monetário as omissões de entradas, inexistindo qualquer ilegalidade quanto a esta alteração, haja vista que não se trata de inovação do lançamento, mas, sim, uma reapuração em face às alegações defensivas cujo resultado modificou as omissões originalmente apontadas no Auto de Infração de “omissão de saída” para “omissão de entrada.”

Observo que o recorrente em sua peça recursal não traz aos autos quaisquer elementos de prova, não contestou os cálculos do lançamento fiscal informados no Auto de Infração se limitando a apresentar argumentos genéricos e sem comprovação para que possa elidir a presente lide.

O simples fato de alegar e não provar, configura mera negativa de cometimento da infração, que não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143 do RPAF/BA.

Diante de tais considerações, por constatar que os procedimentos fiscalizatórios foram realizados em observância à Lei nº 7.014/96, ao Regulamento do ICMS - Decreto nº 13.780/2012, c/c com a Portaria nº 445/98, atendendo todos os requisitos legais.

Deste modo, concluo pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente feito fiscal, fixando-se o valor histórico em R\$ 48.334,35 para infração 01.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299762.0153/21-1, lavrado contra **TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 48.334,35**, 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, 13 de agosto de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO – RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS