

PROCESSO	- A. I. N° 276473.0035/22-2
RECORRENTE	- A. R. DE SOUZA LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0013-04/23-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFRAZ EXTREMO SUL
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 15/10/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0349-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ISENTAS; **b)** SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Fatos não impugnados. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS NORMALMENTE SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, diferenças tanto de saídas como de entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Omissão de saída superior ao de entrada no caso presente a das saídas. Infração comprovada. Não acolhidas às arguições preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela Autuada em face do Acórdão 4ª JJF N° 0013-04/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 30/06/2022, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 238.201,34, em decorrência da constatação das seguintes infrações:

***Infração 01 - 001.002.006** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, no montante de R\$ 191,54, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96.*

***Infração 02 - 001.002.041** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no documento fiscal, no montante de R\$ 191,54, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96.*

***Infração 03 - 004.005.002** - Falta de recolhimento do imposto relativo à 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 fechado de 2018, sendo exigido ICMS no valor total de R\$ 237.760,23, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96.*

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 30/01/2023 (fls. 49 a 55) e decidiu pela Procedência, por unanimidade, do Auto de Infração nos termos do voto abaixo reproduzido:

**VOTO**

*O presente Auto de infração lavrado em 30/06/2022 e diz respeito à cobrança de ICMS no valor total de R\$ 238.201,34, pela constatação das seguintes infrações:*

***Infração 01 - 001.002.006** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, no montante de R\$ 191,54, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96.*

***Infração 02 - 001.002.041** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no documento fiscal, no montante de R\$ 191,54, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96.*

*Infração 03 - 004.005.002 - Falta de recolhimento do imposto relativo à 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 fechado de 2018, sendo exigido ICMS no valor total de R\$ 237.760,23, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96;*

*Após examinar as peças componentes do presente Processo Administrativo Fiscal, verifico que estão presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e o fato gerador do débito tributário reclamado e no que tange aos aspectos formais e materiais do auto de infração.*

*A fiscalização constituiu o crédito tributário, registrando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, tudo em absoluta consonância com o art. 142 do CTN, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visto que a infração está caracterizada conforme demonstrativos apensos aos autos.*

*No que se refere a infração 03 foi alegado que o levantamento fiscal contém vícios na acusação da falta de recolhimento do ICMS, com base no levantamento de estoque, pois no seu entender, não foram obedecidas as regras estabelecidas pela Portaria 445/98, especialmente no que diz respeito a: (i) observância dos quantitativos de estoque inicial, (ii) inclusão tanto de mercadorias tributadas normalmente, quanto sujeitas ao regime de substituição tributária.*

*Este argumento não pode ser acatado pois no caso presente, em relação ao item (i) acima, o Auto de Infração foi lavrado em 30/06/2022 e diz respeito ao exercício de 2018, portanto, trata-se de levantamento quantitativo em exercício fechado, conforme pode ser observado através da leitura do art. 2º da citada Portaria:*

*Art. 2º O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:*

*I - o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito 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;*

*II - o levantamento quantitativo em exercício aberto é efetuado 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 o fisco efetue a contagem física das mercadorias existentes no estabelecimento na data escolhida.*

*Assim é que, em consonância com o dispositivo legal acima transscrito foram considerados como estoques iniciais e finais as quantidades registradas pelo próprio defensor em seus livros Registros de Inventários de 2017 e 2018, respectivamente, informados na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD. Portanto, em consonância com a Portaria 445/98.*

*No que se refere ao segundo argumento de que teria sido objeto do levantamento fiscal tanto às mercadorias tributadas normalmente e as sujeitas ao regime de substituição tributária, de início observo que não foi apontado pelo defensor objetivamente quais teriam sido as mercadorias que teriam sido classificadas erroneamente pela fiscalização.*

*O que observo é que foram elaborados demonstrativos, todos inseridos no CD de fl.16, cujas cópias foram enviadas via Mensagem DT-e, ao sujeito passivo, fl. 15, onde estão elencadas todas as mercadorias objeto do presente lançamento, sendo que todas elas estão classificadas como tributadas normalmente, conforme se observa nas planilhas denominadas “Omissões de Entradas” e “Omissões de Saídas, onde foram apuradas diferenças totalizando os valores de R\$ 163.734,32 e R\$ 1.320.630,64, respectivamente.*

*Assim, foi feito o comparativo entre as referidas omissão de entradas e omissão de saídas e no presente caso foi detectado omissões de saídas superiores às omissões de entradas, sendo estas, objeto da presente exigência, tudo conforme previsto no artigo 13 da Portaria mencionada.*

*Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

*I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;*

*Dessa forma, verifico que comprovadamente o levantamento quantitativo de estoque se relaciona ao exercício fechado de 2018 e a fiscalização aplicou corretamente a metodologia prevista na Portaria 445/98 e calculou o imposto de acordo com as orientações contidas no referido dispositivo legal no artigo 10. Para a apuração da*

base de cálculo foi utilizada a metodologia prevista na Lei nº 7.014/96, no art. 23-B, conforme indicado na capituloção legal da infração.

Constatou ainda que no levantamento efetuado foi observado, nas omissões de saídas o disposto no § 1º do art. 3º da Portaria 445/98, que assim dispõe:

“Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

§ 1º **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 seguintes percentuais sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período:

- I - 2,05%, no comércio varejista de supermercados;
- II - 1,92%, no comércio varejista de perfumaria;
- III - 1,80%, no comércio varejista de artigos esportivos;
- IV - 1,18%, no comércio varejista de moda;
- V - 1,09%, no comércio varejista de drogarias;
- VI - 1,02%, no comércio varejista de material de construção;
- VII - 0,99%, no comércio de atacarejo;
- VIII - 0,91%, no comércio varejista de livrarias e papelarias;
- IX - 0,70%, no comércio varejista de calçados;
- X - 0,62%, no comércio varejista de lojas de departamento;
- XI - 0,46%, no comércio varejista de eletrodomésticos e móveis;
- XII - 1,38%, outras atividades de comércio varejista, exceto comércio varejista de combustíveis.

Assim sendo, não acolho as nulidades arguidas, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99 - aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento de ofício.

No mérito, as infrações 01 e 02 dizem respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, sendo que a infração 01 se refere à aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e a infração 02 a utilização em valor superior ao destacado no documento fiscal.

O sujeito passivo não nega o cometimento das infrações, apenas assevera ter realizado o devido estorno dos créditos glosados, em sua escrita fiscal digital, entretanto, não apresentou as devidas comprovações, sequer indicou a suposta data que teria efetuado os devidos ajustes.

Assim, pelo que dispõe o art. 142 do RPAF/99, 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. Consequentemente as infrações 01 e 02 subsistem em sua totalidade.

A infração 03 é decorrente de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias em exercício fechado e envolve mercadorias tributadas normalmente, onde foi detectado tanto omissão de entradas quanto omissão de saídas sendo exigido o imposto sobre o maior valor monetário, a omissão de saída.

O impugnante na apresentação da defesa não apresentou questionamentos relacionados ao mérito apenas nega o cometimento da infração e solicita a realização de diligência fiscal, para a verificação dos seus estoques, o que de pronto fica indeferida em base do Art. 147 do RPAF/BA, por entender que já se encontram presentes nos autos todos os elementos necessários à formação do meu convencimento como relatora, ressaltando que a auditoria foi efetuada através da Escrituração Fiscal Digital – EFD, inclusive as informações relativas aos estoques Iniciais e Finais, registradas no Livro de Inventário, como esclarecido na apreciação das preliminares.

Vale salientar, que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa dos arquivos magnéticos ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais, cabendo ao mesmo apontar as divergências, acaso existentes, entre os mencionados documentos fiscais e as informações contidas nos arquivos enviados por meio da EFD, o que não ocorreu no presente caso.

Ademais, observo que o deficiente não se reportou, especificamente, sobre qualquer documento fiscal objeto da autuação, contrariando o disposto no art. 140 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, que assim estabelece; “O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas”. Como tais provas se referem a documentos e livros que estão de posse do próprio contribuinte, caberia a este trazê-los aos autos para elidir as infrações, demonstrando as incorreções acaso existentes, porém, assim não procedeu.

Assim, considerando o teor dos art. 142 e 143, do RPAF, que rezam 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, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Dessa forma, a infração 03 é totalmente subsistente, tendo em vista que o autuado não apontou qualquer equívoco, por acaso existente, no demonstrativo elaborado pela fiscalização, que deu respaldo ao presente lançamento.

Relativamente ao pedido do impugnante para que as intimações sejam entregues ao seu advogado, entendo que nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do dos atos processuais, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às fls. 65 a 71, no qual:

- i.** Quanto às infrações 01 e 02, afirma que, ao identificar o equívoco, realizou o estorno dos créditos utilizados indevidamente, tanto relativos às mercadorias isentas quanto daquelas sob substituição tributária. Assevera que os Registros de Apuração do ICMS e os recibos de entrega da EFD, anexados ao processo, comprovam os referidos estornos, o que tornaria as exigências improcedentes.
- ii.** Quanto à infração 03, argumenta que a conclusão da fiscalização está equivocada e não observou a verdade material dos fatos. Sustenta que:
  - ii.i.** O levantamento de estoque partiu de uma premissa equivocada no que tange às quantidades do estoque inicial;
  - ii.ii.** A empresa promoveu a correção do inventário do exercício de 2017 em sua escrita fiscal digital (EFD), cujos efeitos se propagaram para o exercício subsequente, o que não teria sido considerado pela Autuante;
  - ii.iii.** Houve falha da fiscalização ao não observar a necessidade de unicidade de padrão de codificação dos produtos, o que invalidaria o levantamento;
  - ii.iv.** Eventual inconsistência no SPED-EFD configuraria, no máximo, descumprimento de obrigação acessória, e não de obrigação principal, pois o imposto foi recolhido, não podendo a exigência fiscal acarretar *bis in idem*.

Com isso, a Recorrente requer seja provido integralmente o recurso, com o cancelamento integral da exigência fiscal a que se refere. Subsidiariamente, pugna pela **(i)** concessão de prazo adicional de 60 dias para juntada de novas provas; **(ii)** observância das correções já efetuadas na sua escrita fiscal digital; e **(iii)** a conversão do julgamento em diligência para que a Assessoria Técnica (ASTEC) analise suas alegações.

O Conselheiro João Vicente Costa Neto se declarou impedido em participar do presente julgamento, por ter participado da decisão de primeira instância.

Registrada a presença do advogado Dr. Juvenal Sérgio Lima de Oliveira, inscrito na OAB/BA sob o nº 44.711, na sessão de videoconferência, exercendo o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/BA, em face do Acórdão de nº 0013-04/23-VD, proferido pela 4ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em exame.

No que toca ao pedido de que todas as intimações referentes ao presente processo sejam efetuadas em nome do patrono, indicado na peça recursal, não há óbice ao seu atendimento. Contudo, ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no art. 108 e seguintes do RPAF/BA.

Verifico que o processo contém todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador, de modo que indefiro o pleito de realização de diligência, com base no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

Em relação à Infração 01 (utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária) e à Infração 02 (utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no documento fiscal), argumenta a Recorrente que, ao identificar os equívocos, realizou o estorno dos créditos utilizados indevidamente.

Apesar de afirmar que apresentou os Registros de Apuração do ICMS e os recibos de entrega da EFD, esses documentos não foram anexados à impugnação e nem mesmo ao Recurso Voluntário, de modo que a Recorrente não se desincumbiu do ônus, que era seu, de comprovar as suas alegações.

O mesmo aconteceu em relação à Infração 03, que diz respeito à falta de recolhimento do imposto relativo à 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 fechado de 2018. A Recorrente, em nenhum momento, apresenta provas ou indica qualquer exemplo concreto das suas alegações de que:

- i. O levantamento de estoque partiu de uma premissa equivocada no que tange às quantidades do estoque inicial;
- ii. A empresa promoveu a correção do inventário do exercício de 2017 em sua escrita fiscal digital (EFD), cujos efeitos se propagaram para o exercício subsequente, o que não teria sido considerado pela Autuante;
- iii. Houve falha da fiscalização ao não observar a necessidade de unicidade de padrão de codificação dos produtos, o que invalidaria o levantamento;
- iv. Eventual inconsistência no SPED-EFD configuraria, no máximo, descumprimento de obrigação acessória, e não de obrigação principal, pois o imposto foi recolhido, não podendo a exigência fiscal acarretar *bis in idem*.

Além das peças de defesa (impugnação e recurso), contrato social e procuração, a Recorrente anexou, na mídia eletrônica de fl. 33, dois Relatórios de Inventário de Estoques de 2017 e 2018, emitidos através do sistema da ADSOFT GESTÃO EMPRESARIAL, que, por terem natureza gerencial e serem alimentados pelo próprio contribuinte, não possuem o condão de contrapor o quanto escriturado pela própria Recorrente em sua EFD, que contra o ela faz prova (artigo 226 do CC e artigo 417 do CPC).

O levantamento fiscal foi feito com base nos dados fornecidos pela Recorrente por meio dos arquivos eletrônicos transmitidos à EFD, sendo a correção de tais arquivos de responsabilidade da Recorrente, uma vez que tais registros devem refletir os dados presentes nos documentos fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias.

Em caso de irregularidades, elas devem ser corrigidas antes da ação fiscal, o que não ocorreu. Ainda que constasse nos autos prova das alterações realizadas no SPED-EFD em 02 de agosto de 2022 (**após a lavratura do Auto de Infração, o que ocorreu em 30/06/2022**), como afirmou o patrono da Recorrente quando da sua sustentação oral, apenas essa correção, desacompanhada de outras provas e outros elementos, não possui o condão de elidir a presente autuação por força do quanto disposto no artigo 251, §2º do RICMS/BA.

Ademais, conforme destacado pela Autuante (fls. 38 a 40), o levantamento quantitativo foi feito em observância às determinações constantes na Portaria nº 445/98, tendo sido observada a necessidade de agrupamento das mercadorias iguais ou similares com o objetivo de evitar distorções e tendo sido aplicado o percentual de perda, roubo ou extravio previsto no § 1º, do art.

3º da Portaria nº 445/98. Também foi observada a proporcionalidade, conforme determina a Instrução Normativa nº 56/2007.

Além de não apresentar as documentações comprobatórias das suas alegações, como já expus, a Recorrente não indica concretamente, nem mesmo por amostragem, as incongruências que sustenta existir nos demonstrativos realizados pela Autuante.

Por conta disso e pelo fato de a Recorrente ter tido, ao longo do trâmite do presente processo, tempo para reunir a documentação necessária para amparar as suas alegações, entendo que inexistem fundamentos plausíveis para a concessão de prazo adicional de 60 dias para a juntada de novas provas, o que atrasaria injustificadamente a marcha processual e violaria o princípio da razoável duração do processo.

Assim, tendo em vista o disposto nos artigos 140 a 143 do RPAF/BA, concluo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 o Auto de Infração nº 276473.0035/22-2, lavrado contra A. R. DE SOUZA LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 238.201,34, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 441,11 e 100% sobre R\$ 237.760,23, previstas no artigo 42, incisos VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2025.

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA

THIAGO ANTON ALBAN - REPR DA PGE/PROFIS