

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 129712.0003/22-9
<b>RECORRENTES</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FAST SHOP S.A..
<b>RECORRIDOS</b>	- FAST SHOP S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSOS</b>	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0208-03/24-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 29/10/2025

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0389-12/25-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** POR OMISSÃO DE ENTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL. Ante as alegações comprovadas de inconsistências em sua EFD, o contribuinte foi autorizado a realizar as devidas retificações e reenviá-las ao sistema de dados da SEFAZ. Processadas as alterações a Autuante apura omissões de saídas, tendo zerado as omissões de entradas lançadas originalmente. A omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS, relativo a operações efetuadas sem emissão de documentos fiscais; **b)** POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA; **c)** POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Ajustes realizados pela Autuante, com supedâneo na EFD retificada pelo Autuado, reduziram o valor originalmente lançado nos três itens. Infrações parcialmente caracterizadas. Rejeitada a nulidade suscitada. Negado pedido de perícia fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 3ª JJF, respectivamente, em razão do Acórdão 3ª JJF N° 0208-03/24-VD, às fls. 415/430 dos autos, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, em tela, lavrado em 16/02/2022, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 789.696,94 em razão de 3(três) infrações, descritas a seguir:

**INFRAÇÃO 01 – 004.005.005** - *Falta de recolhimento do imposto, constatada pela apuração de diferença tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, no exercício de 2018, no valor de R\$ 507.162,31, acrescido da multa de 100%; (Vide ANEXO II)*

**Enquadramento legal:** Art. 4º, § 4º, inciso IV; art. 23-A, inciso II, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 13, inciso II, da Portaria 445/98. Multa de 60% tipificada no art. 42, inc. III, da lei 7.014/96.

**INFRAÇÃO 02 - 004.005.008** - *Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em regime fechado, no exercício de 2018, no valor de R\$ 236.707,38, acrescido da multa de 100%; (Vide ANEXO III)*

**Enquadramento legal:** Art. 6º, inciso IV; art. 23-A, inciso I, da Lei nº 7.014/96 c/c art 217, do RICMS/BA Publicado pelo Decreto 13.780/2012; e art. 10, inciso I, alínea “a”, da Portaria 445/98. Multa de 190% tipificada no art. 42, inc. III, da lei 7.014/96.

**INFRAÇÃO 03 - 004.005.009** - Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em regime fechado, no exercício de 2018, no valor de R\$ 45.827,25, acrescido da multa de 60%. (Vide ANEXO IV)

**Enquadramento legal:** Art. 6º, inciso IV; art. 23-A, inciso II, da Lei nº 7.014/96 c/c art 217, do RICMS/BA Publicado pelo Decreto 13.780/2012; e art. 10, inciso I, alínea “b”, da Portaria 445/98. Multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d”, da lei 7.014/96.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 13/09/2025 (fls. 415 a 430) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade, através do Acórdão de nº 0208-03/24-VD, o qual foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO”**

Preliminarmente, analisando os elementos que compõem o presente processo, sobre os aspectos formais, verifico que o lançamento fiscal foi exposto com clareza, com fundamentação de fato e de direito, na medida em que se descreveu a infração, fundamentando com a indicação dos documentos pertinentes, assim como, foi indicada a legislação que regula os fatos sob julgamento. O Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, que servem de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com os fatos descritos no corpo do Auto de Infração.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia técnica para se comprovar o erro do Fisco fica indeferido o pedido, com base no art. 147, inciso II do RPAF-BA/99. Observo que diligência saneadora determinada por esta 3ªJJF foi devidamente realizada pela Autuante, com a reabertura do prazo de defesa ao contribuinte de 60 (sessenta) dias, e refeitos os cálculos com base nas informações trazidas no curso de tramitação do processo pelo próprio defendente, que foi intimado e realizou a retificação de sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, conforme solicitado, sob o fundamento de que reconhecia que, em alguns casos, as supostas omissões apontadas pela Fiscalização decorreram de equívocos na sua Escrituração Fiscal (EFD) do período analisado.

Dessa forma, entendo que os elementos contidos nos autos são suficientes para apreciação do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

No presente caso, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, e a entendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Assim, diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, indefiro o pedido de perícia técnica formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir crédito tributário em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01 – 004.005.005** - falta de recolhimento do imposto, constatada pela apuração de diferença tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, no exercício de 2018;

**Infração 02 - 004.005.008** - falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em regime fechado, no exercício de 2018;

**Infração 03 - 004.005.009** - falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em regime fechado, no exercício de 2018.

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécie 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. (art. 1º da Portaria 445/98).

É importante registrar, que o levantamento quantitativo de estoques é um procedimento realizado com base na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, a partir da equação: Estoque Inicial + Compras do Período – Vendas realizadas no Período = Estoque Final.

Os estoques (Iniciais e Finais) estão arrolados no livro Registro de Inventário – contagem física das mercadorias realizadas pela empresa no final de cada ano. Considerando que no presente caso, o levantamento foi realizado em regime fechado, no exercício de 2018, será considerado como Estoque Inicial as mercadorias declaradas pelo Autuado no seu livro Registro de Inventário ao final de 2017, e os dados do livro Registro de Inventário de 31.12.2018, como Estoque Final.

No levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido. Para que seja apurado se houve diferenças quantitativas no estoque não se leva em consideração os valores monetários, importando apenas, as quantidades de mercadorias.

Verifico que a autuação em discussão teve por base a Escrituração Fiscal Digital/EFD do Autuado, onde consta seus livros fiscais: Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário. Constatou ainda, que o Autuado foi intimado para retificar sua EFD, a fim de regularizar inconsistências detectadas pela fiscalização e apontadas pelo próprio Autuado, com exceção de retificação do livro Registro de Inventário, considerando que os dados deste livro fiscal resultam de contagem física das mercadorias disponíveis em estoque pela empresa, no último dia de cada ano civil, não havendo assim, como se comprovar equívocos acaso cometidos nestas contagens.

Assim, a omissão de receitas foi apurada mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria em exercício fechado, com supedâneo nas regras da Portaria nº 445/98.

Em sua impugnação, o defendente contestou o Auto de Infração, sob o argumento de que as divergências apuradas no levantamento de estoque não decorreram de entradas omitidas, pois a esmagadora maioria das supostas omissões de entradas imputadas pela Fiscalização são decorrentes de “equívocos” cometidos pela própria Fiscalização Estadual, que desconsiderou indevidamente algumas notas fiscais de entradas (em especial retorno e devolução) no período analisado, levando à incorreta redução da quantidade de mercadorias adquiridas no período. Frisou que as omissões apuradas decorrem dos seguintes fatos:

- (i) desconsideração pelo fisco de algumas notas fiscais de entradas (em especial retorno e devolução) no período analisado;
- (ii) a empresa teria informado equivocadamente, em sua EFD, o estoque final das mercadorias analisadas no período em questão;
- (iii) diversas notas fiscais de entradas foram desconsideradas pela Fiscalização Estadual (apesar de devidamente registradas no SPED da época - registros C100 e C170);
- (iv) imperfeições no sistema de códigos e descrições de produtos utilizados pela empresa e empregados como base para o cruzamento de dados pela Fiscalização, visto que, de tempos em tempos, realiza o tombamento de seu sistema com o intuito de reclassificar os produtos, utilizando uma descrição mais adequada a cada item comercializado, onde realiza o agrupamento de diversos produtos em um mesmo código ou apenas alterando o nome do código dado ao produto.

Em sede de informação fiscal, a Autuante afirmou, que após análise detalhada do levantamento fiscal, considerando os argumentos defensivos, decidiu por intimar o Autuado a fim de que retificasse em sua EFD, as inconsistências apuradas e apontadas em sua impugnação.

Cumprido este procedimento pelo defendente, a Autuante disse ter refeito o levantamento quantitativo de estoques com base nas novas EFD corrigidas e enviadas pelo contribuinte em atendimento a intimação da Informação Fiscal. Declarou que com o processamento da nova EFD, considerando todas as notas fiscais de Entradas, a auditoria resultou nos seguintes fatos:

- a) a omissão de entradas passou a ser Zero, porém apurou omissões de saídas;
- b) com o objetivo de corrigir distorções no cálculo dessas omissões de saídas, conforme sugeriu o defendente, realizou o agrupamento de produtos que continham a mesma descrição, ainda que com códigos diferentes;

c) aplicou o percentual de perdas do setor, no valor de 0,46% prevista na legislação para empresa do ramo de eletrodomésticos.

Concluiu que com os ajustes realizados, os valores das infrações lançados originalmente foram reduzidos. A infração 01 passou a apresentar omissões de saídas, remanescendo R\$ 362.448,34; a infração 02 foi reduzida para R\$ 212.846,44 e a infração 03 restou valor remanescente de R\$ 39.883,14.

Cabe registrar por importante, que as entradas que se revelaram zeradas com o envio da EFD retificada, referem-se a mercadoria tributada, (situação 1) no novo levantamento fiscal. Vale ainda acrescentar, que embora no corpo da Informação Fiscal a Auditora Autuante tenha cometido equívoco ao trocar os valores ajustados imputados nas infrações 02 e 03, nenhum prejuízo sofreu o contribuinte, considerando que os demonstrativos do débito por ela ajustados, fl.250, revelam a correta valoração de cada infração ajustada no presente Auto de Infração, tendo o Autuado recebido o levantamento fiscal completo via DT-e.

O defendente se mostrou inconformado com os ajustes realizados pela Fiscal. Apresentou entendimento, de que o Auto de Infração deveria ser totalmente cancelado, tendo em vista que a legislação tributária veda a alteração do lançamento tributário no curso do processo administrativo. Acrescentou ser incabível a conduta da Autuante, considerando: (i) alteração do critério jurídico do lançamento, para modificar a acusação de fiscal (de omissão de entradas para uma acusação nova, de omissão de saídas); e (ii) que estaria diante de um novo auto de infração tendo em vista a substancial alteração do lançamento originário.

Requeru autorização, para mais uma vez retificar sua EFD referente ao exercício fiscalizado, dessa vez para alterar os estoques informados anteriormente.

Sobre estas alegações, observo que não podem prosperar. De acordo com a legislação de regência, a Portaria 445/98, no art. 13, assim determina:

*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;*

*II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:*

*a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto;*

No presente caso, com base na contestação do próprio Autuado que trouxe ao processo elementos sustentando suas alegações, é que foi solicitada a retificação de sua EFD para regularização das inconsistências apontadas em sua defesa, resultando nos ajustes que culminaram na mudança de omissão de entradas para omissão de saídas.

Ao contrário do que sustenta o defendente, não houve alteração do critério jurídico do lançamento, para modificar a acusação fiscal, que continua a mesma – omissão de receitas. O que ocorreu foi mudança do tipo de omissão – alterado de entradas, para saídas, que conforme reproduzido acima, está devidamente previsto na legislação vigente.

Ademais, convém consignar, que em busca da verdade material, o processo foi convertido em diligência, a fim de que o impugnante tomasse ciência dos novos elementos trazidos pela Autuante, em respeito ao direito de ampla defesa e do contraditório, inclusive, foi determinada a reabertura do prazo de defesa, 60 (sessenta) dias, o que foi feito. Portanto, não há que se falar em ofensa ao princípio da verdade material e ao princípio da ampla defesa.

Vale observar, que ao se apurar uma omissão de saída de mercadoria mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, o ICMS é exigido com base na própria operação de saída omitida, isto é, as saídas realizadas sem documentação fiscal, tanto na hipótese de omissão de saída, como na de omissão de entrada, o fato gerador do ICMS lançado é o mesmo, ou seja, a operação de saída de mercadorias sem a emissão da correspondente documentação fiscal. Significa dizer, que não há mudança no fulcro da autuação quando se passa de uma exigência de imposto com base em uma omissão de entrada para uma omissão de saída, ou vice-versa.

No presente caso, convém salientar que as duas espécies de omissões constaram no levantamento quantitativo original e foram, desde a lavratura do Auto de Infração, do conhecimento do autuado. Logo, conforme estabelece o artigo 14 da Portaria nº 445/98, quando se apurar omissões de entradas e de saídas em um mesmo levantamento quantitativo, caso o sujeito passivo venha a comprovar a improcedência da presunção

relativamente à omissão de entrada, deverá a fiscalização manter a cobrança referente à omissão de saída, ou vice-versa. Sendo assim, conlui que inexiste mudança no fulcro da autuação.

Observo no que tange a infração 01, não existe presunção na imputação desta irregularidade ao Autuado, visto que nos termos do art. 4º da Portaria 445/96, a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS, relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

A respeito da base de cálculo inicialmente questionada pelo defendant, alegando que para cálculo da omissão de entradas nas infrações 01 e 02, foi utilizada a mesma base para cálculo do imposto, constato que após a revisão fiscal o cálculo do imposto possui como suporte o disposto no art. 23-B da Lei 7.014/96.

No que tange às infrações 02 e 03, o levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art. 10 da referida Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, in verbis:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art. 42, III, "g").*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo I do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea "a" do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96);*

*Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se claramente que, constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.*

*Em sua última manifestação, o Autuado reiterou pedido para realizar nova retificação de sua EFD do exercício fiscalizado de 2018, dessa vez, para ajustar possíveis equívocos ocorridos no Registro de Saídas de sua EFD.*

*Sobre este pedido, registro a impossibilidade de atende-lo nesta fase processual. Como já registrado neste voto, não é possível ao defendant alterar os valores de estoques registrados em seu Inventário por ter resultado de contagem física. Vale salientar, que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa dos arquivos eletrônicos ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais e qualquer inconsistência, equívoco ou divergência, apurado quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, cabe ao Autuado indicar objetivamente e apresentar a escrituração e correspondente documentação fiscal.*

*Analizando detidamente os elementos que emergem do contraditório, constato que o impugnante apresentou argumentos e elementos de provas que elidiram parcialmente a acusação fiscal na forma originalmente apontada no Auto de Infração, isto é, a acusação de omissão de entradas foi zerada e se constatou omissão de saídas.*

*Nesse cenário, apesar de o autuado ter sido cientificado da revisão fiscal realizada, inclusive, da mudança da omissão de entradas, para omissão de saídas e ter recebido cópia do termo de diligência, das novas planilhas e demonstrativos elaborados pela Autuante, com arquivos eletrônicos referentes à conclusão da diligência, se manifestou apenas reiterando a defesa inicial.*

*Observo que embora o Impugnante não tenha acatado expressamente os novos demonstrativos elaborados pela Autuante, não apresentou qualquer manifestação para contestar os novos valores apurados na segunda informação fiscal, e não cabe a este órgão julgador promover a busca de outros elementos, por se tratar de documentos que estão na posse do Contribuinte. Portanto, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, é correta a acusação fiscal.*

Dessa forma, acato as conclusões da Autuante e as infrações 01, 02 e 03 são parcialmente procedentes nos termos dos demonstrativos ajustados fls. 250/272, remanescendo o valor de R\$ 615.177,92.

Impende registrar, que nesse sentido vem sendo prolatadas reiteradas decisões deste CONSEF, conforme Acórdãos CJF 0314-12/17, JJF 0163-01/18, JJF 0233-04/20.

O defendente requereu ainda, que todas as intimações e notificações relativas ao presente PAF sejam direcionadas ao seu advogado, no endereço indicado nas razões de defesa.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

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

A 3ª JJF, interpôs Recorre de Ofício de sua decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, I, “a” do RPAF/99, devido a desoneração ter atingido o valor regulamentar.

Por sua vez, a decisão de primeiro grau, relativo ao Acórdão 3ª JJF N° 0208-03/24-VD, de fls. 415/430 dos autos, foi cientificado a Recorrente, através do Termo de Intimação (fl. 435), em cumprimento ao disposto no art. 166 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, através do AR/Correios, na data de 16/12/2024 na forma do documento de fl. 436 dos autos, bem assim, por Mensagem DTe, emitido em 15/12/2024 e ciência tácita, nos termos do expediente de fl. 4438 dos autos.

Então, inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/1999, o Recorrente, interpôs Recurso Voluntário às fls. 500 a 512, mediante o qual aduz o que se segue:

**FAST SHOP S.A.**, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos em epígrafe, por seus advogados, vem, com fulcro no art. 169, inciso I, e 171, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (“RPAF”) do Decreto nº 7.629/99 interpor RECURSO VOLUNTÁRIO em face do v. Acórdão nº 0208-03/24-VD prolatado pela I. 3ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, a qual julgou **parcialmente procedente o Auto de Infração em epígrafe**, requerendo a juntada das razões do presente Recurso Voluntário e a remessa dos autos à I. Câmara de Julgamento do CONSEF para apreciação e julgamento.

#### I. – SÍNTESE DOS FATOS

Uma vez intimada, a Recorrente apresentou sua Defesa Administrativa, demonstrando que a **Autuação não merecia prevalecer**, porquanto as supostas omissões de entrada imputadas pela D. eram decorrentes de “equívocos” cometidos pela própria D. Fiscalização Estadual, **que desconsiderou indevidamente algumas notas fiscais de entrada (em especial retorno e devolução) no período analisado**, levando à incorreta redução da quantidade de mercadorias adquiridas no período.

Após análise da Defesa Administrativa da Recorrente pela D. Fiscalização, foi expedida 1ª Informação Fiscal, que a intimou a “efetuar correção na EFD - Escrituração Fiscal Digital do exercício de 2018, em razão de terem sido detectadas notas fiscais de entradas não processadas pelo sistema de auditoria fiscal”.

Tendo a Recorrente realizado as devidas retificações (fls. 125), foi expedida 2ª Informação Fiscal, nos seguintes termos:

*Refizemos o Levantamento Quantitativo de Estoque com base nas novas BED — Escrituração Fiscal Digital corrigidas e enviadas pelo contribuinte em atendimento a Intimação Fiscal, às fls. 220. Com o processamento da nova EFD, considerando todas as notas de entradas, a omissão de entradas passa a ser zero, porém apurarmos omissões de saídas.*

*Com o objetivo de corrigir distorções no cálculo destas omissões de saídas, fizemos o agrupamento de produtos que continham a mesma descrição, mas que tinham códigos diferentes.*

*Aplicamos também o percentual de perdas do setor no valor de 0,46% previsto na legislação para empresa do ramo de eletrodomésticos.*

Assim a Infração 01 passa a ser Omissões de Saldas, código 04.05.02, ficando os valores do débito conforme abaixo:

*Infração 01 - R\$ 362.448,34*

*Infração 02 - R\$ 30.883,14*

*Infração 03 - R\$ 212.846,44*

*Foram gerados novos demonstrativos, gravados em DVD, em anexo a esta Informação, com cópia para o contribuinte. (Destaques nossos)*

**Em outras palavras, após análise da Defesa Administrativa apresentada, a Recorrente, intimada, procedeu à retificação das suas obrigações acessórias,** as anuais levaram à alteração do lançamento fiscal, inclusive com alteração da capitulação da infração, que passou a ser referente à suposta omissão de saídas (não mais de entradas), **com** elaboração de novos demonstrativos. Na sequência, a Recorrente foi intimada para se manifestar a respeito do trabalho realizado pela I. Sra. Auditora Fiscal no prazo máximo de 10 dias.

Nada obstante, considerando estarmos diante de **novo** auto de infração, tendo em vista a **substancial alteração do lançamento originário**, a Recorrente apresentou manifestação requerendo o cancelamento do Auto de Infração combatido e a lavratura de novo auto de infração, com nova intimação para apresentação de Defesa Administrativa nos termos do art. 123 do RPAF/BA.

Ato seguinte, foi expedida a r. Diligência Fiscal de fls. 388, a qual deixou de cancelar o Auto de Infração combatido, e apenas reabriu o prazo de Defesa Administrativa da Recorrente para que se manifestasse acerca do novo levantamento fiscal realizado.

Após apresentar sua nova Defesa Administrativa, sobreveio o v. acórdão recorrido, por meio do qual a Il. 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal julgou parcialmente procedente o Auto de Infração, reduzindo o valor originalmente lançado nas três infrações.

Apesar do parcial acerto do v. acórdão recorrido, é certo que **a integralidade do Auto de Infração deve ser julgada improcedente**, motivo pelo qual a Recorrente apresenta o presente Recurso Voluntário com base nas razões a seguir aduzidas

## **II. RAZÕES PARA REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO**

### **II.A. PRELIMINARMENTE - CERCEAMENTO DE DEFESA**

Antes de adentrarmos na patente nulidade do Auto de Infração após a sua integral alteração, inclusive com alteração da capitulação legal, necessário nos debruçarmos sobre outra causa de nulidade promovida pelo v. acórdão recorrido: o cerceamento de defesa que enfrenta a Recorrente.

Isso porque, entendeu o v. acórdão por negar o pedido subsidiário da Recorrente pela autorização para a retificação de sua EFD referente ao exercício de 2018, vinculada ao estabelecimento de CNPJ/MF nº 43.708.379/0040-08.

**Entretanto, com a máxima vênia, ao assim fazê-lo, a Il. 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal** impediu a Recorrente de complementar suas razões de defesa e demonstrar, de maneira inequívoca, a inocorrência de qualquer infração tributária.

Nessa toada, sendo o caso de a Recorrente ter informado equivocadamente o **estoque final das mercadorias analisadas no período em questão**, tal equívoco não poderia lhe ser imputado como uma omissão de entrada/saída, uma vez que se trataria de mero erro no preenchimento das obrigações acessórias do período.

A primazia da verdade material no Processo Administrativo, inclusive, é amplamente reconhecida e aceita pelo ordenamento brasileiro, por este E. CONSEF e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”). Senão vejamos:

(...) Não se pode falar em Processo Administrativo sem a estrita observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, como dispõe a Constituição Federal, assim como dos demais princípios administrativos e processuais, dentre eles o princípio da verdade material.<sup>2</sup>

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2007 PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ERRO NO PREENCHIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. POSSIBILIDADE**

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processuais.

A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedural a ser observada pela autoridade administrativa e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada os atributos de certeza, liquidez do direito creditório.

Ante a constatação de erro no preenchimento das obrigações acessórias, deve ser homologado o pedido de compensação, restando comprovado o direito creditório.

Desta forma, ao negar o direito da Recorrente de revisitar seus documentos contábeis e promover as devidas retificações, o v. acórdão recorrido feriu de morte o princípio da verdade material, balizador do Processo Administrativo Tributário, cerceando seu direito de defesa.

Assim sendo, em homenagem ao princípio da verdade material, pugna a Recorrente que, caso não cancelado o presente AIIM, seja convertido o julgamento deste feito em diligência, para lhe possibilitar a retificação de sua EFD 2018, nos termos do permissivo contido na Cláusula 13a do Ajuste SINIEF 2/09.

### ***II.B. Nulidade do Auto de Infração - lavratura de “novo” auto de infração***

Pois bem, como adiantado, originalmente, a Recorrente foi cientificada em 23 de fevereiro de 2022 acerca da lavratura do Auto de Infração nº 129712.0003/22-9, por meio do qual **foram imputadas 3 infrações, consubstanciadas, basicamente, em supostas omissões de entrada** que ensejaram suposto recolhimento a menor de ICMS e ICMS-ST no ano de 2018.

Em suas razões de defesa, a Recorrente apontou a existência, com o devido respeito, de vícios na apuração realizada pela D. Fiscalização, a qual teria desconsiderado indevidamente notas fiscais de entrada (em especial retorno e devolução), resultando em equivocado confronto quantitativo dos estoques da Recorrente.

Diante dessa fundamentação, foi determinada a realização de retificação pela Recorrente de suas obrigações acessórias, retificação esta que pautou o novo Levantamento Quantitativo de Estoque referente ao exercício de 2018, no qual **a D. Fiscalização afastou a imputada omissão de entradas e, agora, sustenta a apuração de omissão de saídas!**

É dizer, após análise da Defesa Administrativa apresentada, a Recorrente, intimada, procedeu à retificação das suas obrigações acessórias, as quais levaram à alteração do lançamento fiscal, inclusive com alteração da capitulação da infração, que passou a ser referente à suposta omissão de saídas (não mais de entradas), **com elaboração de novos demonstrativos**.

Em outras palavras, após o refazimento do confronte de estoques, a D. Fiscalização agora impõe à Recorrente 3 novas infrações, fruto de suposta omissão de saídas, **tendo sido alterada, inclusive, a capitulação das infrações e os valores dos débitos**.

Assim, a Recorrente, diante de **novo** auto de infração tendo em vista a substancial alteração do lançamento originário, sendo imperioso o cancelamento do Auto de Infração combatido e a lavratura de novo auto de infração, com nova intimação da Recorrente para apresentação de Defesa Administrativa nos termos do art. 123 do RPAF/BA.

Nesse sentido, traz a ementa de uma decisão deste CONSEF (AIIM nº 088568.0004/20-3, 1<sup>a</sup> CJF, Relatora Conselheira Valdirene Pinto Lima, julgado em 28/07/2023), na sua peça recursal, que, ao seu entender atesta seu pedido. Também, no mesmo sentido, traz ementa de uma decisão do CARF.

Assim, ao pretexto de corrigir os equívocos anteriores, diz que a D. Fiscalização simplesmente

alterou a capituloção legal e fundamentos da autuação em questão, quando deveria ter cancelado a exigência e lavrado nova autuação.

Diz que, **em vista da** alteração das infrações imputadas à Recorrente, é imperioso o cancelamento da autuação ora combatida, com a determinação de lavratura de novo Auto de Infração, **com a devolução do prazo de 60 (sessenta) dias para apresentação de nova Defesa Administrativa.**

### III. PEDIDO

**Em vista de todo o exposto, a** Recorrente requer o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, **reformando-se o v. acórdão recorrido, para extinguir integralmente o crédito tributário combatido, ou, na parte em que desfavorável à Recorrente, seja o julgamento do feito convertido em diligência, permitindo a retificação de suas obrigações acessórias, em respeito ao princípio da verdade material.**

Registrada a presença do advogado Dr. Gabriel Rodrigo dos Anjos Bonilho na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

### VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário contra a Decisão de Piso proferida pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, em 13/11/2024, através do Acórdão 3<sup>a</sup> JJF Nº 0208-03/24-VD, às fls. 415/430 dos autos, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 16/02/2022, resultante de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária IFEP COMÉRCIO, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 504293/21 constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS) no valor total de R\$ 789.696,94, na forma descrita e relatada na inicial dos autos, onde se constatou, no ano de 2018, diferenças tanto de entradas como de saídas, em que, consubstanciado na Portaria SEFAZ nº 445/98, tomou-se por base, para exigência do imposto, o valor das entradas - maior expressão monetária - não declaradas, sob a perspectiva da presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas, seja por falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documento fiscais, na forma do artigo 13, inciso II da citada portaria, isso em relação a **infração de nº 01**, com imposto lançado no valor de R\$ 507.162,31; em relação a **infração 2**, imputou a falta de recolhimento do imposto no valor de R\$ 236.707,38, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal sujeitas ao regime da Substituição Tributária, nos termos do artigo 10, inciso I, alínea “a” da Portaria SEFAZ nº 445/98; e, em relação a **infração de nº 03**, lançou o valor de R\$ 45.827,25, por falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo nos termos do artigo 10, inciso I, alínea “b” do mesmo diploma legal, apurado em função do valor acrescido de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, tudo apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado e respaldadas por demonstrativos acostados às fls. 11 a 68 dos autos, constantes do CD/Mídia de fl. 10.

No que pertine ao Recurso de Ofício, que diz respeito a todas as imputações de nºs 1, 2 e 3 do Auto de Infração nº 129712.0003/22-9, em tela, observo que a decisão da 3<sup>a</sup> JJF (Acórdão Nº 0208-03/24-VD) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$ 789.696,94, para o montante de R\$ 615.177,92, em valores históricos, nos termos da resolução do voto condutor da Decisão de Piso, de fl. 415/430 dos autos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso devido a desoneração ter atingido o valor regulamentar na forma do art.169, I, “a” do RPAF/99.

Por outro lado, a Recorrente, foi cientificado da Decisão de Piso de primeiro grau, relativo ao Acórdão 3ª JJF Nº 0208-03/24-VD, de fls. 415/430 dos autos, através do Termo de Intimação (fl. 435), em cumprimento ao disposto no art. 166 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, por meio de AR/Correios, na data de 16/12/2024, conforme o documento de fl. 436 dos autos, bem assim, por Mensagem DT-e, emitido em 15/12/2024 e ciência tácita, nos termos do expediente de fl. 438 dos autos.

Então, inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/1999, o Recorrente, interpôs Recurso Voluntário às fls. 500 a 512, mediante o qual aduz não concordar com o saldo remanescente do Auto de Infração nº 129712.0003/22-9, em tela, mantido pela primeira instância, através do Acórdão 3ª JJF Nº 0208-03/24-VD, ora em análise.

Pois bem! Em relação ao recurso de ofício, que diz respeito às 03(três) imputações do Auto de Infração nº 129712.0003/22-9, em tela, decorrentes de Levantamento Quantitativo de Estoque, manifestarei de forma conjunta, pois estão interligadas entre si.

Neste sentido, sobre a matéria, o *Levantamento Quantitativo de Estoques por espécie de mercadorias*, como bem destacado no voto condutor da Decisão de Piso, 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*”, “*as notas fiscais de entradas*” e “*as notas fiscais de saídas*” do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (Art. 1º da Portaria SEFAZ nº 445/98).

Vê-se, também, o registro bastante assertivo, no voto condutor, de que, que o levantamento quantitativo de estoques é um procedimento realizado com base na “*Escrivatura Fiscal Digital (EFD)*” do contribuinte, a partir da equação: “*Estoque Inicial + Compras do Período – Vendas realizadas no Período = Estoque Final*”.

Os estoques (“*Iniciais*” e “*Finais*”) estão arrolados no “*livro Registro de Inventário – contagem física das mercadorias realizadas pela empresa no final de cada ano*”. Considerando que no presente caso, o levantamento foi realizado em regime fechado, no exercício de 2018, foi considerado como Estoque Inicial as mercadorias declaradas, pelo Contribuinte Autuado, no seu livro Registro de Inventário de 31.12.2017 (“*inicial do ano de 2018*”), e os do livro Registro de Inventário de 31.12.2018 (“*final do ano de 2018*”).

Têm-se, também, assertivamente do voto condutor da Decisão de Piso, que, no procedimento do Levantamento Quantitativo de Estoque, objeto em análise, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido. Conclui, então, a i. Relatora Julgadora de primo grau, que acompanho na sua inteireza, “*para que seja apurado se houve diferenças quantitativas no estoque não se leva em consideração os valores monetários, importando apenas, as quantidades de mercadorias*”.

Verifica-se, então, que a autuação em discussão teve por base a “*Escrivatura Fiscal Digital (EFD)*”, do Contribuinte Autuado, onde consta seus livros fiscais: “Registro de Entradas”, “Registro de Saídas” e “Registro de Inventário”. **Constatou-se**, também, que, o Autuado, **foi intimado para retificar sua EFD, a fim de regularizar inconsistências detectadas pela fiscalização e apontadas pelo próprio Autuado**, com exceção de retificação do livro Registro de Inventário, considerando que os dados deste livro fiscal resultam de contagem física das mercadorias disponíveis em estoque pela empresa, no último dia de cada ano civil, não havendo assim, como se comprovar equívocos acaso cometidos nestas contagens. Assim, **a omissão de receitas foi apurada mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria em exercício fechado, com supedâneo nas regras da Portaria nº 445/98, mais especificamente o Art. 123, inc. II; e Art. 10, inc. I, alíneas “a” e “b”**.

Têm-se de destaque, no voto condutor da Decisão de Piso, que, em sua impugnação, o defendant contestou o Auto de Infração, sob o argumento de que as divergências apuradas no levantamento de estoque não decorreram de entradas omitidas, **pois a esmagadora maioria das supostas omissões de entradas imputadas pela Fiscalização foram decorrentes de “equívocos” cometidos pela própria Fiscalização Estadual**, que desconsiderou indevidamente algumas notas fiscais de entradas (em especial “retorno” e “devolução”) no período analisado, levando à incorreta redução da quantidade de mercadorias adquiridas no período. E trouxe aos autos suas justificativas que foram resumidas no voto condutor pelo i. Relator Julgador.

Têm-se, também, de destaque, no voto condutor da Decisão de Piso, que, em sede de informação fiscal, a agente Autuante afirmou, após análise detalhada do levantamento fiscal, considerando os argumentos defensivos, decidiu por intimar o Autuado a fim de que retificasse em sua EFD, as inconsistências apuradas e apontadas em sua impugnação.

Cumprido este procedimento pelo defendant, a Autuante disse ter refeito o levantamento quantitativo de estoques com base nas novas EFD corrigidas e enviadas pelo contribuinte em atendimento a intimação da Informação Fiscal. Declarou que, com o processamento da nova EFD, considerando todas as notas fiscais de Entradas, a auditoria resultou nos seguintes fatos:

- a) *a omissão de entradas passou a ser Zero, porém apurou omissões de saídas;*
- b) *com o objetivo de corrigir distorções no cálculo dessas omissões de saídas, conforme sugeriu o defendant, realizou o agrupamento de produtos que continham a mesma descrição, ainda que com códigos diferentes;*
- c) *aplicou o percentual de perdas do setor, no valor de 0,46% prevista na legislação para empresa do ramo de eletrodomésticos.*

Concluiu, então, que com os ajustes realizados, os valores das infrações lançados originalmente foram reduzidos. A infração 01 passou a apresentar omissões de saídas, remanescente R\$ 362.448,34, em que originalmente era de R\$ 507.162,31; a infração 02 foi reduzida de R\$ 236.707,38 para R\$ 212.846,44 e a infração 03 restou valor remanescente de R\$ 39.883,14, em que o lançamento inicial indicava a falta de recolhimento do imposto no valor de R\$ 45.827,25.

Vê-se, do voto condutor da Decisão de Piso, o registro que as entradas que se revelaram zeradas com o envio da EFD retificada, referem-se à mercadoria tributada, (Infração 01). Agora se observa, no novo levantamento fiscal, com o ajuste da EFD efetuada, pelo Contribuinte Autuado, o levantamento aponta omissão de saída. Observa-se, também, de destaque no voto condutor, que, embora no corpo da Informação Fiscal (fl. 248), a agente Fiscal Autuante, tenha cometido equívoco ao trocar os valores ajustados imputados nas infrações 02 e 03, nenhum prejuízo sofreu o contribuinte, considerando que os demonstrativos do débito por ela ajustados, fl. 250/272, constantes do CD/Mídia de fl. 249, revelam a correta valoração de cada infração ajustada no presente Auto de Infração, tendo o Autuado recebido o levantamento fiscal completo via DT-e e SEDE Correios AR na forma do documento de fl. 213 dos autos.

Pois bem! Como posto no voto condutor da Decisão de Piso, o Contribuinte Autuado, mostrou-se mostrou inconformado com os ajustes realizados pela Fiscalização, então, apresentou entendimento, de que o Auto de Infração deveria ser totalmente cancelado, tendo em vista que a legislação tributária veda a alteração do lançamento tributário no curso do processo administrativo. Acrescentou, também, ser incabível a conduta da agente Autuante, considerando: **(i)** alteração do critério jurídico do lançamento, para modificar a acusação de fiscal (de omissão de entradas para uma acusação nova, de omissão de saídas); e **(ii)** que estaria diante de um novo auto de infração tendo em vista a substancial alteração do lançamento originário.

Vê-se, também, do voto condutor, o destaque que, o Contribuinte Autuado, requereu autorização, para mais uma vez retificar sua EFD referente ao exercício fiscalizado, dessa vez para alterar os estoques informados anteriormente.

Sobre estas alegações, observou, o i. Relator Julgador, no voto condutor da decisão de Piso, que não podem prosperar tal alegação. De acordo com a legislação de regência, a Portaria 445/98, no

art. 13, assim determina:

*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;*

*II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:*

*a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto;*

Acrescentou que, no presente caso, com base na contestação do próprio Autuado, que trouxe ao processo elementos sustentando suas alegações, é que foi solicitada a retificação de sua EFD para regularização das inconsistências apontadas em sua defesa, resultando nos ajustes que culminaram na mudança de omissão de entradas para omissão de saídas.

Poutou, então, o i. Relator Julgador, assertivamente, ao contrário do que sustentou, o defendant, não houve alteração do critério jurídico do lançamento, para modificar a acusação fiscal, que continua a mesma – omissão de receitas. O que ocorreu foi mudança do tipo de omissão – alterado de entradas, para saídas, isso, em relação a infração 01, pois as infrações 02 e 03, apenas foi alterado os valores imputados, que conforme reproduzido acima, está devidamente previsto na legislação vigente.

Acrescentou, ainda, no voto condutor da Decisão de Piso, de forma assertiva, que, em busca da verdade material, o processo foi convertido em diligência, a fim de que o impugnante tomasse ciência dos novos elementos trazidos, pela agente Fiscal Autuante, em respeito ao direito de ampla defesa e do contraditório, inclusive, foi determinada a reabertura do prazo de defesa, 60 (sessenta) dias, o que foi feito. Portanto, não há que se falar em ofensa ao princípio da verdade material e ao princípio da ampla defesa.

Observou, também, o i. Relator Julgador, que, ao se apurar uma omissão de saída de mercadoria mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, o ICMS é exigido com base na própria operação de saída omitida, isto é, as saídas realizadas sem documentação fiscal, tanto na hipótese de omissão de saída, como na de omissão de entrada, o fato gerador do ICMS lançado é o mesmo, ou seja, a operação de saída de mercadorias sem a emissão da correspondente documentação fiscal. Significa dizer, que não há mudança no fulcro da autuação quando se passa de uma exigência de imposto com base em uma omissão de entrada para uma omissão de saída, ou vice-versa.

Salienta, então, assertivamente, que as duas espécies de omissões constaram no levantamento quantitativo original e foram, desde a lavratura do Auto de Infração, do conhecimento do autuado. Logo, conforme estabelece o artigo 14 da Portaria nº 445/98, quando se apurar omissões de entradas e de saídas em um mesmo levantamento quantitativo, caso o sujeito passivo venha a comprovar a improcedência da presunção relativamente à omissão de entrada, deverá a fiscalização manter a cobrança referente à omissão de saída, ou vice-versa.

Sendo assim, concluiu corretamente, o i. Relator Julgador de primo grau, que inexiste mudança no fulcro da autuação. Peço vênia para destacar abaixo o inciso II, do artigo 13, como também o artigo 14 da Portaria nº 445/98:

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

*(...)*

*II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:*

*(...)*

*Art. 14. No caso do inciso II do artigo anterior, feita a exigência do ICMS com base na presunção legal de omissão de receitas relativas a operações tributáveis, caso o sujeito passivo venha a comprovar a improcedência daquela presunção, porém subsistindo a omissão de saídas, prevalecerá o débito a estas correspondentes (art. 5º).*

Observa-se, então, nos termos do art. 4º da Portaria nº 445/96, em relação a infração 01, corrigida em sede de primeira instância, a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS, relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

No que tange às infrações 02 e 03, o levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art. 10 da referida Portaria nº 445/98, que, como posto no voto condutor da Decisão de Piso, para melhor compreensão, transcreveu-se, *in verbis*:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art.42, III, "g").*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo I do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea "a" do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96);*

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se claramente que, constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

Por fim, têm-se o destaque no voto condutor da Decisão de Piso, que, na última manifestação, o Contribuinte Autuado, reiterou pedido para realizar nova retificação de sua EFD do exercício fiscalizado de 2018, dessa vez, para ajustar possíveis equívocos ocorridos no Registro de Saídas de sua EFD.

Sobre este pedido, o i. Relator Julgador de primeiro grau, de forma assertiva, registrou, no voto condutor da Decisão de Piso, a impossibilidade de atende-lo nesta fase processual. Não é possível, ao defendant, alterar os valores de estoques registrados em seu Inventário decorrente de contagem física, sem prova cabal do erro cometido. Vale salientar, que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa dos arquivos eletrônicos ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais e qualquer inconsistência, equívoco ou divergência, apurado quando da realização do levantamento quantitativo de estoques, cabe ao Autuado indicar objetivamente e apresentar a escrituração e correspondente documentação fiscal, o que não o fez.

Vê-se, no voto condutor da Decisão de Piso, que, o i. Relator Julgador de primeiro grau, analisando detidamente os elementos que emergiram do contraditório, constatou que o impugnante apresentou argumentos e elementos de provas que elidiram parcialmente a acusação fiscal na forma originalmente apontada no Auto de Infração, isto é, a acusação de omissão de

entradas foi zerada e se constatou omissão de saídas.

Nesse cenário, apesar de o autuado ter sido cientificado da revisão fiscal realizada, inclusive, da mudança da omissão de entradas, para omissão de saídas e ter recebido cópia do termo de diligência, das novas planilhas e demonstrativos elaborados pela Autuante, com arquivos eletrônicos referentes à conclusão da diligência, se manifestou apenas reiterando a defesa inicial.

Observou, então, o. i. Relator Julgador de primo grau, que embora, o Contribuinte Autuado, não tenha acatado expressamente os novos demonstrativos elaborados, pela agente Fiscal Autuante, não apresentou qualquer manifestação para contestar os novos valores apurados na segunda informação fiscal, e não cabia os membros a 3<sup>a</sup> JJF promover a busca de outros elementos, por se tratar de documentos que estão na posse do Contribuinte.

Dessa forma, os membros da 3<sup>a</sup> JJF acataram, em sua inteireza, as alterações promovidas, pela a agente Fiscal Autuante, nas apurações dos valores remanescentes das Infrações 01, 02 e 03, julgando parcialmente procedente o Auto de Infração nº 129712.0003/22-9, em tela, nos termos dos demonstrativos ajustados de fls. 250 a 272 dos autos, remanescendo o valor total de R\$ 615.177,92 nos termos do Acórdão 3<sup>a</sup> JJF Nº 0208-03/24-VD

De tudo aqui posto, vejo que não merece qualquer reparo na Decisão dos membros da 3<sup>a</sup> JJF, nos termos do Acórdão 3<sup>a</sup> JJF Nº 0208-03/24-VD, que julgou Procedente em Parte, o Auto de Infração nº 129712.0003/22-9, em tela.

#### NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Passando, então, ao Recurso Voluntário, interposto, pelo Recorrente, com fundamento no art. 169, I, "b" do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/1999, mediante o qual aduz apenas arguições de nulidade, nenhuma de mérito, ou seja, (i) nulidade por cerceamento ao direito de defesa e (ii) lavratura de "novo" auto de infração, porquanto as alterações promovidas nas infrações decorrentes de suas próprias considerações de defesa.

Quanto ao cerceamento ao direito de defesa, entende, a Recorrente, que o i. Relator Julgador de primeiro grau ao negar o pedido subsidiário da Recorrente de autorização, para a retificação de sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), pela segunda vez, nos autos objeto em análise, está de maneira inequívoca, impedindo-a de demonstrar a inocorrência de qualquer infração tributária **imputada na forma do presente PAF**.

**Pois bem! Como destacado no voto condutor da Decisão de Piso, em relação ao primeiro reprocessamento da EFD autorizada pela própria agente Fiscal Autuante, em sede de Informação Fiscal**, com base na contestação do Contribuinte Autuado na peça de defesa, que trouxe ao processo elementos sustentando suas alegações, daí é que foi solicitada a retificação de sua EFD para regularização das inconsistências apontadas em sua defesa, resultando nos ajustes que culminaram na mudança de omissão de entradas para omissão de saídas, onde não vejo qualquer imperfeição no procedimento autorizado.

Agora, como já enfrentado no voto condutor da Decisão de Piso, não é possível, ao Recorrente, alterar os valores de estoques registrados em seu Inventário decorrente de contagem física, sem prova cabal do erro cometido. Caberia ao Contribuinte Autuado indicar objetivamente e apresentar os elementos probantes dos equívocos cometidos nos registros dos estoques em seu inventário informado na sua EFD, o que não o fez.

Em relação argumento da lavratura de "novo" auto de infração, porquanto as alterações promovidas nas infrações decorrentes de suas próprias considerações de defesa, não vejo qualquer assertividade nessa tese do Contribuinte Autuado.

Na realidade, houve tão-somente alterações dos valores levantados de omissões apuradas no Levantamento Quantitativo de Estoque diante do reprocessamento autorizado na Escrituração Fiscal Digital (EFD), decorrente das suas considerações de defesa lastreadas em documentos probantes, que levaram a agente Fiscal Autuante, mesmo depois de constituído o lançamento

fiscal, ora em análise, autorizado seu reprocessamento; e, por conseguinte, de fato, trouxeram alterações no levantamento inicial da apuração do débito fiscal.

Com bem destacado no § 1º, do art. 18 do RPAFA/BA, as eventuais incorreções ou omissões em um Auto de Infração, não acarretam a sua nulidade, desde que seja possível determinar a natureza da infração e o montante do débito tributário corrigido, desde que essas incorreções tenham sido corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, no caso em tela o agente Fiscal Autuante, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, como assim se efetivou no presente PAF, fornecendo-lhe, no ato da intimação, cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

É o que aconteceu no presente, não havendo qualquer interpretação diferente do que prevê as disposições § 1º, do art. 18 do RPAFA/BA, para que venha ensejar a nulidade do Auto de Infração nº 129712.0003/22-9, ora em análise, como assim arguiu, a Recorrente, na peça recursal.

Diante do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, como também o NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### 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 129712.0003/22-9, lavrado contra **FAST SHOP S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 615.177,92, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 575.294,78, e 60% sobre R\$ 39.883,14, previstas no art. 42, incisos III, “g” II, “d” da Lei nº 7.914/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de outubro de 2025.

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR/PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS