

**PROCESSO** - A. I. Nº 178891.0051/22-8  
**RECORRENTE** - OK BATERIAS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0195-02/23-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFRAZ ATACADO

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0287-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. O autuante observou a Portaria nº 445/98. A responsabilidade solidária está prevista no art. 10 da citada Portaria. Assim, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago a ser exigido por responsabilidade solidária. Infração subsistente; **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatando-se diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria já saiu sem tributação, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo ao contribuinte a condição de responsável solidário por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Afastada a decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela Autuada em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0195-02/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/02/2022, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 863.326,83, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 01 – 004.005.008:** *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. ICMS exigido R\$ 632.195,98, acrescido de multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96 para o exercício de 2018.*

**INFRAÇÃO 02 – 004.005.009:** *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. ICMS exigido no valor de R\$ 231.130,85, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 (Exercício de 2018).*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 16/10/2023 (fls. 68 a 73), rejeitando a prejudicial de decadência arguida pela Autuada por entender que, pelo fato de ela ter tido ciência da autuação em 21/12/2022, tendo em vista o quanto disposto no artigo 173, I do CTN, no artigo 39,

§ 4º do RPAF/99 e pelo Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, não foram atingidos pela decadência os fatos geradores que ocorreram até 31/12/2018. Em relação ao mérito, por unanimidade, a JJF concluiu pela Procedência do Auto de Infração, amparada na seguinte fundamentação:

*"O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de duas infrações à legislação do ICMS, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por item de mercadoria em exercício fechado, tempestivamente impugnadas.*

*A autuada é contribuinte do ICMS, inscrita no Cadastro Estadual na condição Normal e exerce a atividade econômica principal de comércio atacadista de peças e acessórios novos para veículos automotores.*

*O autuante lavrou o Termo de Início de Fiscalização, encaminhado ao contribuinte através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e em 31/10/2022, fls. 33 e 34, com a ciência tácita em 07/11/2022, portanto, cumprida a formalidade prevista no RPAF/99 no seu art. 26, inc. II.*

*Em 15/12/2022 foi postada nova mensagem no DT-e, intimando a autuada a quitar o débito ou apresentar defesa administrativa, fl. 37, oportunidade que foram encaminhados todos os papéis de trabalho e demonstrativos que sustentam as infrações, elaborados pelo autuante contendo todos os dados e informações necessárias à perfeita cognição das acusações.*

*Compulsando os autos, constato que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara, é possível determinar com certeza a natureza das infrações, o autuado e o montante do débito tributário, assim como as multas sugeridas e os dispositivos legais e regulamentares tidos como infringidos.*

*Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.*

(...)

*No mérito, as infrações 01 e 02 exigem o ICMS por atribuição legal da responsabilidade por solidariedade relativamente ao imposto por ter o contribuinte adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por item de mercadoria em exercício fechado.*

*O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias consiste em uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, em um determinado período, tomando por base as informações dos estoques inicial e final, as aquisições (entradas de mercadorias) e as vendas (saídas de mercadorias), ocorridas nesse período, cujo objetivo é apurar se ocorreram entradas e/ou saídas de mercadorias sem documento fiscal e/ou não registradas na escrituração fiscal e/ou contábil.*

*De posse das quantidades dos estoques, das entradas e das saídas, a verificação resulta da aplicação de uma simples equação matemática: Estoque Inicial mais Entradas menos Estoque Final igual às Saídas, onde é verificado se as quantidades de saídas de determinada mercadoria, escolhida pelo Fiscal, não apresenta saldo, ou seja, apresenta saldo zero.*

*Pode ser realizado em um exercício fechado, quando já encerrado o exercício, portanto, já quando já foram apurados os estoques de cada mercadoria, ou em exercício aberto, neste caso, quando os estoques finais ainda não tenham sido apurados, devendo-se, neste caso, efetuar a contagem física das quantidades de cada item de mercadoria.*

*No presente caso, foi realizado o levantamento na modalidade de exercício fechado, caso em que é impossível a contagem física das mercadorias. Assim, a valoração quantitativa do estoque final é feita através dos dados registrados na escrituração fiscal elaborada pelo próprio contribuinte e registrada no seu inventário.*

*No caso em discussão, como resultado da apuração foi constatada a omissão de entrada de mercadorias, portanto, aquisições de mercadorias sem documento fiscal.*

*Ressalto que apesar de tratar da ocorrência de apenas um fato econômico: a aquisição de mercadorias, no presente caso, se identifica, no âmbito tributário, dois fatos geradores do ICMS que repercutem em duas exigências tributárias distintas: o ICMS normal e o ICMS-ST, ambas por solidariedade, conforme previsão do art. 6º, inc. IV, combinado com o art. 8º, § 4º, inc. I, alínea "a" todos da Lei nº 7.014/96:*

*Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito: (...)*

*IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;*

(...)

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas*

*pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

(...)

*I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:*

*a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.*

*Dessa forma, trata-se de duas imposições tributárias distintas, que podem ser exigidas separadamente, desde que, para evitar o bis in idem, ao ser exigido o ICMS-ST por antecipação tributária, infração 02, se deve obrigatoriamente deduzir o ICMS normal, que no caso, conforme se observa nos demonstrativos, fls. 05 a 07, foi deduzindo o ICMS normal por responsabilidade solidária, portanto, o ICMS exigido foi corretamente calculado.*

*Resta claro, que todo o processo foi conduzido em conformidade com a Portaria nº 445/98, onde a omissão de entradas, até prova em contrário, está configurada na apuração fiscal por haver volume de mercadorias registradas na EFD sem que esteja acobertada por aquisição regular através de nota fiscal.*

*Não obstante ter a autuada assegurado que não adquiriu mercadoria sem nota fiscal, a defesa não apresentou qualquer dado ou fato que comprovasse a existência de registro das entradas da mercadoria, objeto da autuação. Por se tratar de produto enquadrado no regime de substituição tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexiste consequentemente, a comprovação de recolhimento do imposto, devendo, nesse caso, se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria nº 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser este o detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal.*

*Por fim restou consignado que o contribuinte não trouxe provas, tampouco elementos capazes de elidir as infrações, de forma que as tenho como subsistentes.*

*Pelo 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. 85 a 90, mediante o qual aduz as razões a seguir expostas.

Alega a Recorrente que é revendedora de baterias automotivas e que todos os seus fornecedores, citados no Auto de Infração, possuem inscrição de contribuinte substituto no Estado da Bahia, motivo pelo qual o ICMS é recolhido por eles na condição de substitutos tributários, tendo em vista o quanto disposto no Protocolo ICMS 41 de 4 de abril de 2008. Por esse motivo, entende que se encontra dispensada do pagamento do ICMS na comercialização das mercadorias e que, entendimento em sentido contrário, acarretaria bitributação, o que não se pode admitir.

Salientou que, conforme demonstrado pela cópia do e-mail colacionado à defesa, ao questionar ao seu fornecedor quanto ao pagamento dos tributos incidentes sobre as mercadorias que lhes foram vendidas, ele informou que possui inscrição de substituto tributário no Estado da Bahia e que os recolhimentos são feitos de forma mensal e totalizada, ou seja, por apuração. Nessa oportunidade, o fornecedor, informou, ainda, que, por essa razão e por conta do sigilo fiscal, não poderia fornecer os comprovantes de recolhimento do ICMS. Destaca a Recorrente, contudo, que esses comprovantes poderiam ser acessados pelo Autuante.

Sustenta que as notas fiscais anexadas ao processo demonstram que todo o ICMS-ST foi adicionado ao valor do produto e recolhido pelo contribuinte substituto ao Estado da Bahia. Além disso, destaca que a EFD ICMS/IPI deixa claro que não ocorreu qualquer omissão, consoante demonstrado na planilha de correlação, entre a base SEFAZ/BA e a EFD ICMS/IPI apresentada. Afirma que, para demonstrar o quanto alegado, exportou todas as notas emitidas diretamente do Portal da Nota Fiscal Eletrônica da própria SEFAZ/BA.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF, em face do Acórdão de nº 0195-02/23-VD, proferido pela 2ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em exame.

As infrações imputadas a Autuada, ora Recorrente, decorrem do levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (exercício de 2018) e tratam de omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Em razão disso, foi exigido do contribuinte o ICMS na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal e, consequentemente, não ter escrutinado as entradas (**infração 01**), bem como o 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, deduzida parcela do tributo a título de crédito fiscal (**infração 02**). A autuação se lastreou no artigo 6º, IV, no artigo 23, I e II da Lei nº 7.014/96 c/c o artigo 217 do RICMS (Decreto nº 13.780/2012) e no artigo 10, inciso I, alíneas “a” e “b” da Portaria nº 445/98.

Sustenta a Recorrente que é revendedora de baterias, de modo que o imposto foi retido e recolhido pelos seus fornecedores, na qualidade de substitutos tributários, por força do quanto disposto no Protocolo ICMS 41 de 04 de abril de 2008, conforme faz prova as notas fiscais acostadas, que revelam que o ICMS-ST foi adicionado ao valor do produto. Assim, defende que exigência feita através do presente Auto de Infração configura bitributação, o que não se pode admitir.

Argumenta, ademais, que a EFD ICMS/IPI deixa claro que não ocorreu qualquer omissão de entrada conforme demonstrado na planilha de correlação entre a base SEFAZ/BA x EFD ICMS/IPI. Com o objetivo de comprovar a sua alegação, ressalta que exportou todas as notas emitidas diretamente do Portal da Nota Fiscal Eletrônica da própria SEFAZ/BA.

Em primeiro lugar, é preciso destacar que, conforme mesmo esclarecido pelo Autuante, às fls. 57 a 60, foi comprovado, no curso da ação fiscal, o regular registro das Notas Fiscais informadas pela Autuada. A infração em comento decorre da omissão, identificada através de levantamento quantitativo de estoques, da entrada de mercadorias tributadas e submetidas ao regime da substituição tributária.

O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é procedimento de auditoria regulamentado pela Portaria nº 445/98, que, em seu artigo 10, prevê que, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, exatamente a situação em tela, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, juntamente com o 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 1 do RICMS/12 e deduzida a parcela do tributo calculada na forma de crédito fiscal.

Através desse roteiro de auditoria, é possível checar as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período. Tendo como referência o estoque inicial e final extraídos dos Livros Registros de Inventário, as notas fiscais de entrada de mercadorias, é possível aplicar a fórmula “EI + Entradas – EF = Saídas Reais” e as saídas reais encontradas podem ser comparadas com as saídas acobertadas pelas notas fiscais.

No caso em tela, as saídas acobertadas por notas fiscais foram superiores as saídas reais apuradas através da referida fórmula, o que caracteriza omissão de entrada de mercadorias, devendo ser exigido o imposto conforme disposto na Portaria nº 445/98, reproduzido acima.

Não ignoro o fato de que, consoante mesmo reconhece o artigo 7º, incisos I e II da Portaria nº 445/1998, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento e de que a exigência do imposto, nesse caso, decorre do preceito de que a falta de contabilização das entradas autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o pagamento do imposto (artigo 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96). Também, dentro dessa linha, não desconsidero o fato de que a sujeição das mercadorias ao regime de substituição tributária é elemento que advoga contra a

presunção da realização pela Recorrente de operações anteriores sem o recolhimento do imposto, uma vez que, nesse regime, as mercadorias já são recebidas por ela com fase de tributação encerrada.

Contudo, a autuação está embasada no artigo 6º, IV da Lei nº 7.014/96, que dispõe que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, qualquer pessoa jurídica em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas de documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea, de forma que a presente autuação está amparada em dispositivo legal aplicável ao caso, que não pode ser afastado por força do quanto disposto no artigo 167, inciso III do RPAF/BA-99.

Diante disso, não merece prosperar a alegação de que todo o imposto, relativo às mercadorias cujas entradas foram omitidas, foram pagos por antecipação pelo seu fornecedor, uma vez que as entradas omitidas não estão amparadas pela documentação fiscal correspondente, que comprovaria a origem das mercadorias e o devido recolhimento do imposto. Também não possui o condão de amparar as suas alegações a documentação acostada ao processo, constante na mídia de fl. 54, uma vez que, para que assim o fosse, a Recorrente deveria demonstrar quais as irregularidades eventualmente presentes no levantamento realizado, indicando, por exemplo, quais as notas de entrada ou saída foram indevidamente computadas ou deixaram de ser computadas pelo Autuante, o que, todavia, não ocorreu.

Nesse sentido, cabível a ponderação do Autuante, na Informação Fiscal prestada (fls. 57 a 60) de que a argumentação da Recorrente se aplica para a situação em que é feita “*aquisições de mercadorias tributadas enquadradas no regime de Substituição Tributária, através de documentação fiscal (Nota Fiscal), cujo ICMS não tenha sido objeto de retenção por força de convênio ou protocolo pelo contribuinte, inscrito no Estado da Bahia, estabelecido em unidade da Federação, signatária do acordo interestadual*”. No entanto, como também foi bem destacado pelo Autuante nessa oportunidade, a presente autuação versa sobre “*omissão de entradas (sem documentação fiscal – Nota Fiscal) das mercadorias que comercializa (baterias) sem comprovação do recolhimento do ICMS devido na operação*”.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao 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 178891.0051/22-8, lavrado contra OK BATERIAS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 863.326,83 acrescido das multas de 100% sobre R\$ 632.195,98 e de 60%, sobre R\$ 231.130,85, previstas no art. 42, incisos III e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS