

**PROCESSO** - A. I. N° 115236.0003/20-0  
**RECORRENTE** - TOTAL MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0222-04/24-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 08/08/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0253-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS. EXERCÍCIOS DE 2017 E 2018. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Acusação parcialmente subsistente após realização de diligência fiscal saneadora. Não acolhidas as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão proferida pela 4ª JJF referente ao presente o Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 18/12/2020 para reclamar crédito tributário no valor de R\$ 143.067,73, mais multas, em decorrência de duas infrações, sendo objeto do Recurso a seguinte:

**INFRAÇÃO 1 (004.005.002)** – “Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativo Total\_Estoque, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”. Valor lançado R\$ 117.645,22. Multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

O autuado ingressou com a **Impugnação** de fls. 45 a 52. Auditor Fiscal estranho ao feito apresentou a **Informação Fiscal** de fls. 63 e 64. Em 11/08/2021, por intermédio do Acórdão nº 0166-04/21-VD, a 4ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração. Tal Decisão foi submetida a Recurso de Ofício, tendo a 2ª CJF, mediante Acórdão nº 0077-12/22-VD, decidido pela **Nulidade** da decisão recorrida, determinando “o retorno dos autos à 1ª Instância para que seja determinada a correção dos vícios apontados em sede de Diligência e o Auto de Infração seja submetido a novo julgamento”.

Em atendimento, a 4ª JJF converteu o presente PAF em diligência em 30/09/2022, fls. 101 a 103, no sentido de que “o auditor fiscal que prestou a informação fiscal de fls. 63 e 64 intime o autuado para que informe corretamente os seus estoques finais do exercício de 2018 consoante determinação da 2ª CJF, e, com base na informação prestada seja elaborado novo levantamento de estoque do exercício de 2018, considerando os elementos já levantados pelo autuante, levando em conta, entretanto, os estoques finais deste exercício”.

Para efeito ao cumprimento da diligência, auditor fiscal estranho ao feito resultou o débito nos novos valores abaixo:

**INFRAÇÃO 01 – 004.005.002**

Data Ocorr.	Data Vcto	Aliq. %	Multa	Valor Histórico	4ª JJF
31/12/2017	31/12/2017	18%	100%	6.604,85	<b>6.604,85</b>
31/12/2018	31/12/2018	18%	100%	111.040,37	<b>83.317,35</b>
<b>Total</b>				117.645,22	<b>89.922,20</b>

**INFRAÇÃO 02 – 004.005.009**

Data Ocorr.	Data Vcto	Aliq. %	Multa	Valor Histórico	4ª JJF
31/12/2017	31/12/2017	18%	60%	15.618,99	<b>15.618,99</b>
31/12/2018	31/12/2018	18%	60%	9.803,52	<b>27.180,42</b>
<b>Total</b>				25.422,51	<b>42.799,41</b>

Cientificado do resultado da diligência, fl. 112, com entrega dos novos demonstrativos elaborados e reabertura do prazo para defesa de 60 (sessenta) dias, o autuado se pronunciou conforme fls. 121 a 128. O auditor fiscal estranho ao feito, executor da diligência, se pronunciou à fl. 195v, nos seguintes termos: “Demos ciência da Manifestação do contribuinte, fls. 119 a 193. Cumprida a

*diligência de, exclusivamente, incluir os estoques existentes em 31/12/2018, ordenada pela 4ª JF, foi dada ciência ao autuado do resultado e reaberto o prazo de defesa (60 dias). Nenhum fato novo foi trazido aos autos pelo Autuado. Retornamos o Processo Administrativo Fiscal para que a Repartição encaminhe ao CONSEF/COORD ADMINIST para fins de instrução e julgamento”.*

Foi juntado às fls. 200 e 201, extrato de pagamento emitido através do SIGAT, dando conta do pagamento efetuado pelo autuado em 04/11/2021 do débito no valor de R\$ 6.604,85 pertinente a ocorrência de 31/12/2017, infração 01, o qual, atualizado, resultou no total recolhido na ordem de R\$ 12.134,42.

A JF procedeu decisão com base no voto condutor transcrito.

#### **VOTO**

*O presente PAF é decorrente de Auto de Infração expedido em 18/12/2020, com ciência pelo autuado em 28/12/2020, via DT-e, fl. 41, onde foi exigido crédito tributário no montante de R\$ 143.067,73 decorrente de duas imputações, assim descritas:*

*1 – “Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativo Total Estoque, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”. Valor lançado R\$ 117.645,22. Multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.*

*2 – “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 valor adicionado, deduzida a 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativo Total Estoque, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”. Valor lançado R\$ 25.422,51. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II “d” da Lei nº 7.014/96.*

*O julgamento anterior, realizado por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal em 11 de agosto de 2021, através do Acórdão nº 0166-04/21-VD, fls. 69 a 73, foi objeto de Recurso de Ofício à 2ª Instância de Julgamento, que, através do Acórdão nº 077-12/22-VD, fls. 87 a 90, foi objeto de Provimento pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal que decidiu pela Nulidade da decisão recorrida, com o consequente retorno dos autos à 1ª Instância para novo julgamento, consignando “o retorno dos autos à 1ª Instância para que seja determinada a correção dos vícios apontados em sede de Diligência e o Auto de Infração seja submetido a novo julgamento”.*

*Em atendimento, esta 4ª JF converteu o presente PAF em diligência em 30/09/2022, fls. 101 a 103, no sentido de que “o auditor fiscal que prestou a informação fiscal de fls. 63 e 64 intime o autuado para que informe corretamente os seus estoques finais do exercício de 2018 consoante determinação da 2ª CJF, e, com base na informação prestada seja elaborado novo levantamento de estoque do exercício de 2018, considerando os elementos já levantados pelo autuante, levando em conta, entretanto, os estoques finais deste exercício”.*

*No julgamento anterior em primeira instância, ocorreram as seguintes desonerações do débito, que foram motivadoras do recurso de ofício:*

*- Em preliminar foi decidido pela nulidade da autuação em relação ao exercício de 2018, em ambas as infrações, por considerar que o levantamento fiscal foi efetuado sem considerar a inclusão das mercadorias constantes do inventário final em 31 de dezembro de 2018. Em consequência foram afastadas as seguintes exigências: i) infração 01 – omissão saídas 32/12/2018 R\$ 111.040,37 e ii) infração 02, antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo R\$ 9.803,52, 31, ocorrência em 31/12/2018.*

*- No mérito, foi afastada a exigência no valor de R\$ 15.618,99 referente o exercício de 2017, a título de antecipação tributária por responsabilidade própria, tendo em vista que o crédito fiscal consignado no levantamento fiscal não atendeu ao previsto no Art. 10, inciso I, “b” da Port. 445/98.*

*Desta forma, foi decidido em 1ª instância pela Procedência Parcial do Auto de Infração no valor de R\$ 6.604,85 referente apenas as omissões de saídas de mercadorias tributáveis apuradas no exercício de 2017, infração 01, valor este reconhecido como devido pelo autuado, cujo pagamento foi efetivado em 04/11/2021, fls. 200/201.*

*Considerando que não houve insurgência por parte do autuado em relação aos valores, quantidades e cálculos levados a efeito pelo autuante na auditoria fiscal realizada, a diligência cingiu-se apenas na inclusão do inventário final no exercício de 2018, o que foi feito, com apuração dos novos valores de débito abaixo indicado, sendo que, o autuado, mais uma vez, não apontou qualquer equívoco de ordem numérica, quantitativo ou valorativo porventura existente no levantamento fiscal:*

#### **INFRAÇÃO 01 – 004.005.002**

<b>Data Ocorr.</b>	<b>Data Vcto</b>	<b>Aliq. %</b>	<b>Multa</b>	<b>Valor Histórico</b>	<b>4ª JF</b>
31/12/2017	31/12/2017	18%	100%	6.604,85	<b>6.604,85</b>

31/12/2018	31/12/2018	18%	100%	111.040,37	83.317,35
<b>Total</b>				117.645,22	89.922,20

**INFRAÇÃO 02 – 004.005.009**

<b>Data Ocorr.</b>	<b>Data Vcto</b>	<b>Aliq. %</b>	<b>Multa</b>	<b>Valor Histórico</b>	<b>4º JJJ</b>
31/12/2017	31/12/2017	18%	60%	15.618,99	15.618,99
31/12/2018	31/12/2018	18%	60%	9.803,52	27.180,42
<b>Total</b>				25.422,51	42.799,41

Da análise nas planilhas de fls. 08 e 10 observo que em ambos os exercícios fiscalizados as omissões de saídas de mercadorias tributáveis foram superiores as omissões de entradas de mercadorias sujeitas a substituição tributária. Nesta situação a Portaria nº 445/98, em seu artigo 13, orienta:

*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;*

*Em relação a infração 01, que trata de omissões de saídas de mercadorias tributáveis, devidamente demonstradas, cujos levantamentos fiscais foram devidamente elaborados, de forma sintética e analítica, atendendo as orientações da Port. 445/98, acolho os novos levantamentos da lavra do auditor fiscal executor da diligência e julgo parcialmente subsistente a presente infração nos valores acima demonstrados, que totalizam R\$ 89.922,20, levando ainda em consideração que não foi apontado pelo autuado qualquer equívoco no levantamento fiscal, e, também, regularizada a questão do inventário final relativo ao exercício findo em 31/12/2018.*

*Infração 01 parcialmente subsistente, devendo ser homologado o valor já recolhido referente ao exercício de 2017.*

*No que tange a infração 02, em relação a ambos os exercícios, apesar da regularização do estoque final inventariado em relação ao exercício de 2018, vejo que persiste a inocorrência da imputação, aqui analisada sob dois prismas.*

*Em relação ao primeiro aspecto, apesar de considerar que a questão preliminar trazida pelo autuado envolvendo o inventário final do exercício de 2018 foi solucionada, porém, ao adentrar ao exame da presente infração, examinando as planilhas de fls. 08 e 10, base para a exigência do imposto da infração 02, considero que existe uma dissonância em relação à acusação e ao quanto previsto pela legislação aplicável. Isto porque a acusação se encontra assim posta: “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 valor adicionado, deduzida a 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.”.*

*Consta nas referidas planilhas o valor das omissões de entradas apuradas, o percentual da MVA aplicada, a indicação do valor da omissão de entrada, a alíquota aplicada e o valor do imposto devido.*

*A Portaria nº 445/98, em seu Art. 10, assim se expressa:*

**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 1 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 análise levada a efeito nas normas acima transcritas, verifico que o procedimento do autuante em relação a infração 02, não atende ao quanto previsto pela alínea “b”, do inciso I, Art. 10, da Port. 445/98, na medida em que para que possa ser concedido crédito fiscal acima aludido, citado na acusação, teria que ser exigido o imposto por responsabilidade solidária, na forma também acima transcrita, (inciso I “a”), o que não ocorreu.*



*Portanto, o crédito fiscal aludido pelo autuante na acusação não se configurou pois, além de não demonstrado, não atendeu ao quanto acima exposto, pois não houve a exigência prevista no inciso I “a” para que pudesse ser concedido tal crédito.*

*Por outro ângulo, sob a ótica do Art. 13, inciso I, da Port. 445/98, a exigência fiscal também não se confirma na medida em que;*

*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;*

*Portanto, julgo insubsistente a infração 02.*

*Naquilo que diz respeito à irresignação do autuado em relação às multas aplicadas, vejo que estas possuem previsão legal clara na legislação tributária estadual, tanto no Código Tributário estadual quanto na Lei nº 7.014/96, devendo as mesmas serem mantidas.*

*Ressalto, inclusive, que o Art. 167, inciso I do RPAF/BA, exclui da competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta.*

*Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, restando parcialmente subsistente a infração 01 no valor de R\$ 89.922,20, enquanto a infração 02 resta totalmente insubsistente.*

O recorrente apresenta Recurso Voluntário às fls. 224/35.

Inicialmente, refuta que a autoridade fiscal não tem qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal, sendo impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos.

Afirma ser por isso, que o caso “sub examine”, devido aos vícios que possuem levará fatalmente a decretação parcial das suas penalidades. Discorre que os argumentos utilizados pelo julgador *a quo* não podem, de modo algum, prosperar totalmente, haja vista que são dissonantes da realidade fática amplamente demonstrada pela aqui recorrente.

#### INFRAÇÃO 01

Reporta que entendeu a auditoria, em novo levantamento e apuração, que houve a falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, relativo aos exercícios de 2017 a 2018, no valor de R\$ 117.645,22, sendo que após julgamento da Câmara de Julgamento reduziu-se o valor para R\$ 89.922,20.

Ressalta que a auditoria realizou levantamentos através dos arquivos EFD - SPED FISCAL, dos exercícios fiscais de 2017 a 2018, afirmando que houveram omissões de entrada de mercadorias tributadas e com substituição tributária, considerando a descrição de cada item de mercadoria, através do levantamento quantitativo do estoque em exercício fechado.

Pondera que conforme o primeiro julgamento dos nobres julgadores, e, recebido pelo impugnante em data de 10.11.2022, foi declarado nulo a infração 01 no valor de R\$ 111.040,37 e o valor de R\$ 9.803,52 relativo a infração 02, determinando-se a renovação da fiscalização do exercício pertinente ao levantamento quantitativo do estoque, considerando o estoque final e real de 31.12.2018. Reforça que, no julgamento, foi declarado dissonância em relação a acusação e o quanto previsto pela legislação aplicável relativo ao exercício de 2017, não atendendo ao quanto previsto pela aliena “b”, do inciso I da Portaria nº 445/98, na medida em que para que se pudesse ser concedido crédito fiscal, teria que ser exigido o imposto por responsabilidade solidária, o que não ocorreu, uma vez que o crédito fiscal considerado pelo autuante em seus cálculos, não atendeu ao acima exposto, não havendo a exigência no inciso I “a” para que pudesse ser concedido tal crédito, razão pela qual foi decretado, também, a nulidade da exigência relativo ao exercício de 2017, relacionado a infração 02. Finalizando, então, para que o autuado fosse

intimado para o pagamento de R\$ 6.604,85, acrescido de multa de 100% e dos acréscimos legais.

Afirma ser insubsistente ao auto de infração com base em compreensão equivocada do agente fiscalizador que, por erro de enquadramento, interpretar por presunção ou arbitrariedade, valores equivocados.

Explica que, à época do primeiro julgamento, para extinguir o processo, resolveu liquidar o valor da penalidade relativo ao ano de 2017, no valor principal de R\$ 6.604,05 que acrescidos dos valores moratórios somou o valor de R\$ 12.134,42, conforme DAE nº 2109941995 (cópia anexo), o que não foi apurado pela auditoria em seu novo levantamento.

Esclarece que a escrituração fiscal digital (EFD) é obrigação acessória do contribuinte do ICMS, a qual é constituída das informações dos livros fiscais de entrada, saída, apuração, e outros livros que são utilizados pela FISCO para apurar a contribuição tributária referente as operações e prestações realizadas no curso da atividade empresarial. Sustenta que não ocorreram as penalidades apuradas pela auditoria, e, se mesmo houvesse omissões de entradas e saída de mercadorias, não causaram prejuízos ao erário, impondo-se novamente a nulidade do auto de infração aqui discutido.

Entende que o que a fiscalização deveria ter feito à época, era a comparação real das quantidades presentes nos estoques com as entradas e as saídas de mercadorias efetivamente realizadas, isto é, estoque inicial + compras - estoque final, que corresponde às saídas reais. As saídas reais deverão ser confrontadas com as saídas efetivas, isto é, com notas fiscais. Caso as saídas efetivas sejam menores, considera-se venda de mercadorias sem a emissão de nota fiscal. Caso as saídas efetivas sejam maiores, considera-se entrada de mercadorias sem documentação fiscal. Outrossim, para caracterizar a prova, deveria a agente do Fisco certificar-se da verdade material dos fenômenos. Caso o contribuinte teria tido perda de mercadorias em função de fenômeno extraordinário, como chuvas, fogo, etc., tal perda deverá ser considerada. Como também devem ser considerados os estoques da empresa. Tudo decorre, fundamentalmente, de falta de elaboração do quantitativo de estoque do preposto fiscal.

Destaca que neste tipo de Auditoria são bastante comuns erros por parte dos prepostos fiscais, já destacada na defesa administrativa.

Portanto, resta patente que, para a perfeita caracterização da infração de falta de registro de saída de mercadorias em valor inferior ao das entradas efetivas, pressupõe-se a inafastável verificação da efetiva atividade econômica exercida pelo contribuinte. A inexistência de omissão de saídas no estabelecimento do contribuinte, **facilmente aferível mediante perícia**, de logo requerida, denota inequívoca afronta ao princípio da verdade material que governa o procedimento e processo administrativo, visto que não há fato aplicável à norma em tela. Volta a citar JAMES MARINS.

Afirma que não havendo omissão de entradas e saídas de mercadorias, resta absolutamente incabível o lançamento tributário, razão que por si só, é suficiente para deduzir a insubsistência da autuação imposta à ora recorrente.

#### INFRAÇÃO 2.

Sublinha que a auditoria entendeu, em novo levantamento e apuração, que houve por parte da impugnante a falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, de acordo com percentuais de margem de valor agregado, deduzido parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, relativo aos exercício de 2017 a 2018, no valor de R\$ 25.422,51, sendo que após novo levantamento aumentou o valor para R\$ 42.799,41.

Merece consideração que foi declarado dissonância no primeiro julgamento do processo, em relação a acusação e o quanto previsto pela legislação aplicável relativo ao exercício de 2017, não atendendo ao quanto previsto pela aliena "b", do inciso I da Portaria nº 445/98, na medida em que para que se pudesse ser concedido crédito fiscal, teria que ser exigido o imposto por responsabilidade solidária, o que não ocorreu, uma vez que o crédito fiscal considerado pelo

autuante em seus cálculos, não atendeu ao acima exposto, não havendo a exigência no inciso I, “a” para que pudesse ser concedido tal crédito, razão pela qual foi decretado, também, a nulidade da exigência relativo ao exercício de 2017, relacionado a infração 02.

Reporta que nas planilhas elaboradas pela auditoria e anexadas ao auto de infração, foi apurado pelo autuante que a impugnante teria deixado de recolher o imposto de antecipação parcial, mediante levantamento quantitativo de estoque, por presunção, sem a caracterização da verdade material dos fatos.

Explica que após nova verificação da impugnante dos valores apurados pela auditoria dos exercícios de 2017 e 2018, foi constatado que todas os itens de mercadorias e produtos mencionados, são mercadorias cujo NCM tem obrigatoriedade da substituição tributária por parte do fabricante e ou fornecedor, e, cuja responsabilidade do pagamento da ST é do contribuinte substituto independente da sua ordem de substituição, ou seja, o fabricante ou o fornecedor da mercadoria e ou produto, e, isto, também, não foi considerado e verificados pela auditoria.

Diz que quer demonstrar pela planilha 01 e 02 relativos aos exercícios de 2017 e 2018, todos os itens de mercadorias cujo NCM são de substituição tributária e que foram apontadas, estão amparadas por notas fiscais que foram devidamente escrituradas nos livros de entradas da impugnante, e, que não foram considerados pela autuante.

Afirma que não houve falta de recolhimento do ICMS (antecipação parcial e ou ST) relativo à infração 02, conforme determinado e penalizado pela auditoria. Observe-se que, como positivado no art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, o julgador, ao aplicar a lei, deverá atender aos fins sociais a que ela se destina e às exigências do bem comum.

Também, não podemos reconhecer as infrações, por entendermos, também que são multas com caráter em valores nitidamente confiscatórios, (60% do valor do imposto declarado pela auditoria), em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte; configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela CF.

Alega ainda o recorrente, que as multas aplicadas possuem caráter confiscatórios, não podendo reconhecer as infrações.

Reitera o recorrente, pedido de perícia contábil e fiscal, nos termos do art. 14 do RPAF, com escopo de demonstrar a veracidade dos fatos alegados a sustentar a improcedência da autuação, notadamente sobre os seus livros contábeis e fiscais EFD SPED FISCAL, incluindo notas fiscais, lançamentos contábeis e outros elementos probantes.

Requer que seja reformada a decisão da JJF do Conselho de Fazenda Estadual para que seja o auto de infração improcedente quanto à matéria aqui impugnada, com a imprescindível declaração de inexistência da pretensa relação obrigacional tributária.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em análise exige o recolhimento de ICMS, do sujeito passivo sob a alegação do cometimento de duas infrações, sendo objeto do Recurso a seguinte:

***Infração 01.** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.*

Verifico que o patrono do Recorrente, na peça recursal de fls. 224/235, reiterou os argumentos apresentados na impugnação, conforme exposto acima, e apresenta as seguintes alegações, que passo a resumir:

Inicialmente, refuta a ideia de que a autoridade fiscal detenha qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir, bem como qualquer interesse próprio ou particular no exercício de sua função legal. Sustenta que a atuação do agente fiscal é impulsionada pelo dever de ofício, devendo apurar o valor do tributo com base nos fatos reais praticados pelo contribuinte, investigando-os de forma imparcial, sem qualquer interesse no resultado final. Isso porque o princípio da



legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e isenta, voltada à obtenção da verdade dos fatos.

- 1) Alega preliminarmente, a nulidade da intimação da Recorrente acerca da decisão proferida pela Junta de Julgamento, haja vista o cerceamento de defesa consistente na ausência da íntegra da decisão;
- 2) No mérito, requer que seja reformada a decisão da JJF do Conselho de Fazenda Estadual para que seja o auto de infração improcedente quanto à matéria aqui impugnada, com a imprescindível declaração de inexistência da pretensa relação obrigacional tributária;
- 3) Reitera o recorrente, pedido de perícia contábil e fiscal, nos termos do art. 14 do RPAF, com escopo de demonstrar a veracidade dos fatos alegados a sustentar a improcedência da autuação;
- 4) Da multa aplicada, entende o recorrente que são multas com caráter em valores nitidamente confiscatórios.

Preliminarmente, passo à análise da alegação DA NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA CONSISTENTE NA AUSÊNCIA DA ÍNTEGRA DA DECISÃO.

Ao compulsar os autos, verifico que o presente processo administrativo fiscal atende às formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, estando devidamente indicado o imposto exigido, a multa aplicada e suas respectivas bases de cálculo, conforme demonstrativos detalhados do débito. Consta, ainda, a correta identificação do sujeito passivo, com nome, endereço, qualificação fiscal e os dispositivos legais supostamente infringidos.

Da análise dos elementos constantes nos autos, verifico que tal alegação não assiste razão ao Recorrente, tendo em vista que:

- a) Todas as alegações apresentadas pelo recorrente foram analisadas e rebatidas pelos julgadores de piso, conforme se observa na fundamentação do voto condutor, ora recorrido.
- b) Consta nos autos, à fl. 222, que a ciência da decisão foi realizada em conformidade com o disposto no art. 166, inciso II, c/c o art. 127, § 1º do RPAF/BA;
- c) Verifica-se, ainda, às fls. 224/235, que o Recorrente apresentou Recurso Voluntário em 02/12/2024, o que confirma a ciência inequívoca da decisão ora recorrida;
- d) Não se identifica, nos presentes autos, qualquer violação aos princípios da legalidade, do devido processo legal ou a quaisquer outros princípios constitucionais, administrativos ou tributários. Ao contrário, observa-se que foram plenamente assegurados o contraditório e a ampla defesa, tanto pela possibilidade de apresentação de impugnação e recurso, quanto pela consistência dos argumentos apresentados, que evidenciam o exercício efetivo dessas garantias. A instrução do processo mostra-se compatível com os ditames do processo administrativo fiscal, estando os fatos e fundamentos jurídicos da autuação devidamente narrados e analisados.

Dessa forma, constato que não se fazem presentes, no presente processo, os motivos elencados na legislação, notadamente os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF/99, que autorizariam a declaração de nulidade do feito.

Portanto, **rejeito** a nulidade suscitada.

No mérito, o Recorrente se manifesta em relação às infrações 01 e 02:

**INFRAÇÃO 01** – Alega o Recorrente que a auditoria, em novo levantamento e apuração, entendeu ter havido falta de recolhimento do ICMS em razão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem emissão de documentos fiscais e sem a devida escrituração. Tal omissão decorreu da ausência de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivamente escrituradas, sendo apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadoria, em exercício fechado, referente aos exercícios de 2017 e 2018. O valor inicialmente apurado foi de R\$ 117.645,22, posteriormente reduzido, por decisão da Câmara de Julgamento, para R\$ 89.922,20.

Ressalta que a auditoria realizou os levantamentos com base nos arquivos EFD – SPED Fiscal, dos exercícios de 2017 e 2018, alegando omissões de entradas de mercadorias tributadas, inclusive

com substituição tributária, utilizando-se da descrição individual de cada item de mercadoria, por meio de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado. Sustenta que o Auto de Infração é insubsistente, por ter se baseado em compreensão equivocada do agente fiscal, que, por erro de enquadramento, teria interpretado os dados de forma presumida ou arbitrária, resultando em valores incorretos.

Esclarece, ainda, que à época do primeiro julgamento, optou por liquidar o valor da penalidade referente ao exercício de 2017, no montante principal de R\$ 6.604,05, o qual, acrescido de encargos moratórios, totalizou R\$ 12.134,42, conforme demonstra o DAE nº 2109941995 (cópia anexada), valor este que não foi considerado pela auditoria no novo levantamento.

**INFRAÇÃO 02** – Observa que a auditoria, em novo levantamento e apuração, concluiu que a Impugnante deixou de recolher o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, conforme percentuais de margem de valor agregado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal. Tal omissão teria decorrido da aquisição de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, resultando na ausência de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada por meio de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, referente aos exercícios de 2017 e 2018. O valor inicialmente apurado foi de R\$ 25.422,51, sendo posteriormente elevado para R\$ 42.799,41 após novo levantamento.

Ressalta-se que, no primeiro julgamento do processo, foi reconhecida a existência de dissonância entre a acusação e o que dispõe a legislação aplicável ao exercício de 2017. Apontou-se que não foi observada a alínea “b”, do inciso I, da Portaria nº 445/98, na medida em que, para a concessão de crédito fiscal, seria necessário que o imposto fosse exigido por responsabilidade solidária, o que não ocorreu. O crédito fiscal considerado pelo autuante em seus cálculos não observou tal requisito, nem tampouco o previsto no inciso I, alínea “a”, impossibilitando, assim, a concessão do referido crédito. Diante disso, foi declarada, também, a exigência da cobrança referente ao exercício de 2017, no que tange à infração 02.

Observe que razões prejudicadas a análise devido à improcedência da exação na Primeira Instância.

**Da análise de mérito, em relação a Infração 01.** Trata-se de omissões de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração fiscal devidamente comprovadas.

Observe que os novos demonstrativos apresentados auditor fiscal em cumprimento a diligência solicitada pela 4ª JF os levantamentos fiscais foram devidamente elaborados e apurados, de forma sintética e analítica, atendendo as orientações da Portaria nº 445/98.

Considerando que, não foi apontado pelo autuado qualquer equívoco no levantamento fiscal apresentado na diligência, bem como houve a regularização na questão do inventário final relativo ao exercício findo em 31/12/2018, **concluo pelo acolhimento dos valores apurados e apresentados pela fiscalização sob as fls.106/107 dos autos.**

Assim, por concordar com os demonstrativos elaborados pela fiscalização, **mantenho parcialmente subsistente a infração 01 no valor R\$ 89.922,20**, devendo ser homologado o valor já recolhido referente ao exercício de 2017.

Em relação ao pedido de perícia contábil e fiscal, formulado com fundamento no art. 14 do RPAF, com o objetivo de demonstrar a veracidade dos fatos alegados para sustentar a improcedência da autuação, **indeferio o pleito.** Entendo que os dados constantes do processo são suficientes para sua apreciação, nos termos do art. 147 do RPAF/99, segundo o qual o pedido de diligência deve ser indeferido quando o julgador considerar suficientes os elementos constantes nos autos para formação de sua convicção; ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada à apuração de fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova, ou cópia, poderia ter sido por ele juntada aos autos; bem como no caso de perícia fiscal, quando a prova do fato não exigir conhecimento técnico especializado, for desnecessária diante de outras provas constantes nos autos ou ainda quando a verificação for impraticável.



No que tange ao questionamento sobre a multa aplicada pela Fiscalização, nos percentuais de 60% e 100% sobre o valor do imposto não recolhido, respectivamente, com fundamento no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, cumpre esclarecer que o enquadramento adotado no lançamento se encontra plenamente respaldado na legislação vigente. Trata-se de penalidade expressamente prevista em lei, sendo vedado a este CONSEF pronunciar-se sobre eventual inconstitucionalidade da norma, em estrita observância ao disposto nos incisos I e III, do art. 167 do RPAF/BA.

Ressalte-se que, conforme se verifica da peça inicial do Auto de Infração, a base legal utilizada pelo autuante foi devidamente indicada e aplicada com clareza e precisão, qualificando corretamente a infração e relacionando-a aos fatos apurados, sem qualquer equívoco no enquadramento jurídico.

Diante de todo o exposto, constato que os procedimentos fiscalizatórios foram realizados em conformidade com a Portaria nº 445/98, com a Lei nº 7.014/96 e com o Regulamento do ICMS (Decreto nº 13.780/2012), **atendendo a todos os requisitos legais.**

Assim, concluo pela **manutenção da procedência parcial** do presente feito, consequentemente, voto 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº **115236.0003/20-0**, lavrado contra **TOTAL MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 89.922,20**, acrescido da multa de 100%, com previsão no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

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

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO – RELATOR

LEILA VON SÖHSTEN RAMALHO – REPR. DA PGE/PROFIS