

A.I. Nº 279692.0032/24-9  
AUTUADO CLARO S.A.  
AUTUANTE PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS  
ORIGEM DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 13/08/2025

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0109-01/25-VD**

**EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS.** A presunção de omissão de saídas de mercadorias foi constatada com base em omissão de entradas – quando o contribuinte omite entradas, a lei autoriza a presunção de que o pagamento dessas entradas foi feito com recursos decorrentes de operações (vendas, saídas de mercadorias) anteriormente realizadas e não contabilizadas. Infração subsistente; **b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL.** Provada documentalmente a existência de aquisições de mercadorias sem documentação fiscal. Assim ocorrendo, 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. Infração subsistente; **c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO.** O autuado adquiriu mercadorias sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Infração subsistente. Não acolhida a nulidade arguida. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 19/12/2024, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 5.357.385,97 em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

**Infração 01 – 004.005.005.** – Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no exercício de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.703.546,77, acrescido da multa de 100%;

**Infração 02 - 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 no exercício de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.428.893,25, acrescido da multa de 100%;

**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, 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 no exercício de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 224.945,95, acrescido da multa de 60%.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou Impugnação (fls. 22 a 32 dos autos). Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Sustenta que a autuação não procede.

Argui a nulidade da autuação devido à ilegalidade da presunção fiscal realizada. Prejuízo ao direito de defesa e a indevida inversão do ônus da prova.

Pontua que o Auto de Infração foi lavrado para a exigência de débitos de ICMS decorrentes de três situações distintas, as quais, entretanto, têm a mesma origem, qual seja, a presunção ilegal realizada pelo Fisco de que a empresa teria omitido a entrada de mercadorias.

Alega que a constatação da omissão de entrada foi feita a partir da análise superficial dos livros fiscais de entradas e saídas da empresa e das movimentações de estoque (bloco H do SPED), todos relativos a 2020, tendo o Fisco apurado alegadas diferenças de estoque.

Afirma que se tratando a presunção de figura excepcional, sua admissão impõe a observância estrita dos requisitos que condicionam a sua aplicação. Acrescenta que esse rigor é necessário para que a aplicação da presunção esteja cercada de um mínimo de segurança jurídica, de modo que a relação fisco-contribuinte não varie de um extremo que impõe ao Fisco provar a ocorrência do fato gerador, sob o signo da estrita legalidade, por ser o lançamento vinculado, nos termos do artigo 142 do CTN, para o extremo de dispensá-lo de cumprir quaisquer regras para engendrar um fato gerador ficto.

Assinala que o próprio legislador estadual se atentou para isso, conclusão esta que pode ser extraída dos artigos 6º e 7º da Portaria SEFAZ nº 445/98, cujo teor reproduz.

Diz que a presunção não significa um “cheque em branco” dado pelo legislador ao Fisco, mas sim o contrário, ou seja, para aplicá-la, o Fisco deve percorrer o caminho delineado pela legislação.

Alega que no presente caso, a presunção sobre a qual se baseou o lançamento fiscal se deu ao arrepio da Lei. Diz que muito embora o artigo 7º da referida Portaria 445/98 estabeleça que “*Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato – omissão de entradas – e calcular o imposto*”, o Fisco, quando do lançamento fiscal, não se atentou para todos os registros da empresa, razão pela qual sequer houve a confirmação de que ocorrera a omissão de registro de entradas, incorrendo, assim, na vedação prevista na referida dispositiva normativa.

Observa que a teor do artigo 177 da Lei nº 6.404/76 e artigo 1.179 do Código Civil, a escrituração é o conjunto de registros elaborados com a observância da Lei comercial, que evidencia, entre outros eventos, a entrada e saída de mercadorias. Acrescenta que em vista disso, para apurar eventuais diferenças de estoques, não devia o Fisco ter restringido o seu trabalho apenas a uma análise superficial dos livros fiscais de entradas e saídas e das movimentações de estoque (bloco H do SPED).

Afirma que por ocasião da lavratura da autuação, o Fisco deixou de considerar diversas Notas

Fiscais de entradas e de saídas que impactaram o estoque da empresa em 2020, as quais, caso consideradas, levariam à constatação da regularidade de seus registros.

Alega que como o procedimento de fiscalização envolvia a mensuração do estoque, a análise pormenorizada de todas as operações de entradas e saídas era fundamental, sob pena de se apartar dos fatos efetivamente ocorridos, o que consequentemente implicou o cerceamento ao direito de defesa da empresa à qual foi atribuído todo o encargo de provar uma realidade que foi indevidamente desconsiderada no procedimento de fiscalização instaurado.

Conclusivamente, afirma que por essa razão, a autuação se apresenta manifestamente viciada, devendo ser cancelados os supostos débitos lançados.

No mérito, sustenta a improcedência dos débitos em razão da inexistência de diferenças de estoque por ausência de análise de todas as notas fiscais referentes às infrações 01, 02 e 03.

Assevera que no presente caso, houve equivocada apuração dos fatos efetivamente ocorridos, razão pela qual a autuação e, desse modo, os débitos lançados se apresentam manifestamente improcedentes por violação ao artigo 142 do CTN. Reproduz referido dispositivo legal.

Alega que no caso, quando da avaliação do estoque do ano de 2020, o Fisco incorreu em equívocos, pois deixou de considerar a movimentação de estoque relativa às Notas Fiscais de entradas e de saídas, conforme exemplos que anexa (doc.05).

Assinala que como se sabe, o estoque de dado período é impactado, basicamente, por três grandezas, ou seja: o “estoque inicial”, as “entradas” e as “saídas” de mercadorias do período, sendo que a partir desses três itens é que se calcula o “estoque final”. Diz que ao ignorar quantidade significativas de operações realizadas durante o ano de 2020, o Fisco deixou de mensurar adequadamente as “entradas” e “saídas” experimentadas pelo estoque da empresa, fato este que o levou a presumir, incorretamente, que teria ocorrido a omissão do registro de entradas no período.

Alega que assim sendo, uma vez constatado o erro no procedimento fiscal, conclui-se que os valores lançados não merecem prosperar, uma vez que a diferença de estoque autuada decorre de incorreções na análise da fiscalização e não de falta de escrituração de Notas Fiscais de entrada e saída de mercadorias pela empresa.

Reporta-se sobre a improcedência da infração 01 em razão da fragilidade da presunção de omissão de saídas a partir da acusação de omissão de entradas.

Observa que a infração tem por objeto suposto débito de ICMS decorrente de presunção legal de segundo grau – “presunção da presunção” – sob a suposição de que as mercadorias cujas entradas não teriam sido escrituradas pela empresa alegadamente foram adquiridas com recursos obtidos com vendas não registradas, isto é, omissões de saída.

Diz que conforme se verifica, a presunção de que se valeu o Fisco projeta-se para o passado: como o Fisco permitiu-se presumir a omissão de entradas de mercadorias, adotou essa primeira presunção como ponto de partida para uma nova presunção, qual seja, de que as “mercadorias omitidas” teriam sido adquiridas com recursos provindos de saídas também omitidas.

Salienta que ainda que se admita, apenas a título de argumentação, a manutenção da presunção de omissão de entradas, o que se tem é que também não foram atendidas as condições para o implemento desta presunção de segundo grau.

Invoca e reproduz os artigos 6º e 7º da Portaria nº 445/98. Diz que conforme se pode aferir, a legislação baiana não permite que a mera apuração de omissão de entradas acarrete, de imediato, a presunção de omissão de saídas. Ou seja, à omissão de entradas devem se somar indícios de que o contribuinte também omitiu o registro de vendas (saídas) anteriores, angariando assim recursos não declarados que foram utilizados para a aquisição (entradas) das mercadorias não registradas em estoque.

Diz que desse modo, para caracterizar-se a presunção de omissão de saídas baseada em presunção de omissão de entradas, de que trata a infração 01, é preciso que, além da omissão de entradas, reste caracterizada a “receita oculta” por parte do contribuinte.

Consigna que poder-se-ia perguntar, então, como tal caracterização seria possível. Diz que no caso, a própria legislação baiana oferta a solução, especificamente o artigo 4º, § 4º, da Lei Estadual nº 7.014/96, cujo teor reproduz.

Aduz que se num primeiro momento, quando da constatação da suposta omissão de entrada de mercadorias, impunha-se ao Fisco o exame de toda a escrituração e documentos atinentes aos estoques da empresa, nesse segundo momento, de aplicação da presunção de segundo grau assentada na primeira, estabelece a legislação que o Fisco caracterize a existência de receita oculta, arrolando os elementos aptos a tal caracterização: saldo credor de livro caixa; suprimento a caixa de origem não comprovada; manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes; pagamentos não registrados; valores de vendas inferiores aos informados por instituições financeiras e *shopping centers*, centro comercial ou empreendimento semelhante; ou valores totais diários das operações declaradas pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.

Afirma que nenhum desses elementos restou caracterizado, inexistindo um só desses elementos, ou ao menos indício deles, a instruir a autuação. Acrescenta que dessa forma, a presunção de segundo grau feita pelo Fisco se apresenta destituída de validade, não encontrando amparo na legislação vigente.

Conclusivamente, diz que por essa razão, suposto débito de ICMS vinculado à infração 01, o qual foi lançado sobre a presunção de que a empresa omitiu o registro de saídas para então financiar a aquisição de mercadorias não declaradas, não subsiste, devendo ser integralmente cancelado.

No tocante à infração 02, sustenta a sua improcedência em razão da não caracterização de nenhuma das hipóteses que autorize a responsabilização solidária da empresa.

Salienta que a fundamentação legal relativa a essa infração, foi indicada como o artigo 10, I, a, da Portaria nº 445/98, o qual estabelece as condições necessárias à atribuição de responsabilidade solidária em comento. Reproduz referido dispositivo normativo.

Acrescenta que da leitura do referido artigo, extrai-se que, para admitir a responsabilização solidária, impõem duas condições alternativas: *se a mercadoria estiver ainda em estoque ou se tiver saído sem tributação*.

Alega que não restou provada na autuação nenhuma das duas hipóteses, desse modo, não tendo sido atendida nenhuma das condições previstas pela Portaria, a autuação se apresenta destituída de fundamentação.

Afirma que o próprio arquétipo do conceito de solidariedade afasta a responsabilização atribuída pela infração 02, pois o conceito de solidariedade prevê que exista um devedor principal – sem o qual não há sentido falar-se em devedor solidário.

Observa que outra premissa do conceito de solidariedade é a de que o pagamento porventura efetuado por um dos devedores aproveita a todos. Nesse contexto, indaga: *Quem é o devedor principal? Quem pode assegurar que não houve pagamento da obrigação principal por este?*

Ressalta que o Fisco não apresentou qualquer prova.

Conclusivamente, diz que assim sendo, seja porque não restou provada nenhuma das hipóteses que acarretam a responsabilização solidária (artigo 10, I, a, da Portaria SEFAZ nº 445/98) e seja porque não foram afastados os óbices à tal responsabilização, deve ser afastada a cobrança do suposto débito decorrente da infração 02.

Alega a inaplicabilidade das multas em razão de seu caráter confiscatório.

Pontua que ainda que prevalecesse a exigência, o que admite apenas por hipótese, não poderia



ser exigido o valor decorrente da aplicação de multas, correspondentes a 100% (infrações 1 e 2) e 60% (infração 3) do valor do suposto débito de ICMS autuado, com fundamento no artigo 42, II, 'd' e III, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Alega que a imposição de multas nos percentuais de 100% e 60% do valor do tributo demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade.

Diz que há que se considerar que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito, razão pela qual o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Observa que a severidade das sanções visa a proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos, contudo deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas; deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, bem como entre o que se recebe em decorrência do que não se paga pontualmente. Alega que a punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger.

Salienta que as multas, em geral, que são utilizadas não apenas com finalidade punitiva, servem também como reparação do Estado pelo descumprimento de obrigação tributária por parte do contribuinte, quando for este o caso, no entanto, no presente caso, a penalidade, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco, vedado pelo artigo 150, IV, da Constituição de 1988.

Consigna que por mais grave que seja o ilícito praticado, o que não corresponde ao presente caso, não se justifica a fixação de penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional às supostas infrações, devendo, dessa forma, ser canceladas as multas aplicadas, por se revestirem de caráter evidentemente confiscatório.

Frisa que em não havendo intenção de fraudar, a multa deve ter simplesmente o condão de advertir e orientar o contribuinte e não, como se verifica no caso em apreço, a efetiva punição mediante carga pecuniária elevadíssima. Diz que deve imperar a proporcionalidade entre a suposta infração e a aplicação da multa correspondente. Neste sentido, invoca entendimento firmado pelo E. Supremo Tribunal Federal ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1 RJ, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, arguindo a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro, conforme ementa que reproduz da ADIn 551-1 RJ – Rel. Min. Ilmar Galvão – DJU 14.2.2003, p. 58.

Assinala que a Ação Direta de Inconstitucionalidade acima referida trata de caso semelhante ao discutido no presente Auto de Infração em que se constata a tentativa de imposição de multas abusivas e revestidas de caráter confiscatório. Neste sentido, reproduz as palavras proferidas pelo Sr. Min. ILMAR GALVÃO, Relator da ADI 551-1.

Conclusivamente, consigna que as multas em questão não podem ser validamente exigidas, devendo, em observância ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade, ser afastadas de plano ou, ao menos, reduzidas diante da evidente natureza confiscatória que apresentam.

Alega a necessidade da conversão do feito em diligência.

Consigna que conforme dispõem os artigos 123, § 3º e 145, do Decreto 7.629/99 [RPAF/BA/99], o contribuinte pode requerer a realização de diligência caso reste demonstrada a existência de erros no lançamento fiscal ou em razão da complexidade da matéria envolvida. Reproduz os referidos dispositivos regulamentares.

Diz que no caso em tela, restou demonstrada não só a complexidade da matéria fática discutida, a qual envolve diversos aspectos específicos da atividade comercial da empresa, como também a

existência de erros no lançamento fiscal.

Registra que se coloca à disposição do Fisco para atender às suas necessidades no que tange ao exame de sua escrituração fiscal, nos termos da Lei.

Finaliza a peça impugnatória requerendo que sejam cancelados os supostos débitos objeto do presente Auto de Infração, em razão da manifesta nulidade da autuação e da não verificação da infração à legislação imputada à empresa. Requer, ainda, subsidiariamente, que as multas aplicadas sejam afastadas ou, ao menos, reduzidas a patamar razoável, em razão de seu evidente caráter confiscatório.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.104 a 107 dos autos).

Contesta a arguição de nulidade da infração 01 afirmando que o método de apuração de estoque adotado pela Fiscalização da SEFAZ/BA não é superficial e foi realizado na forma como determina o RICMS/BA, tendo utilizado informações e documentos constantes nas EFDs - Escrituração Fiscal Digital de inventários, entradas e saídas, assim como de Notas Fiscais Eletrônicas de entradas e saídas do estoque do autuado, sendo que os cálculos de apuração estão demonstrados de forma didática e detalhada nos três demonstrativos de omissão de entrada, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, no caso da infração 01 - "*Lista de omissões de entrada*" (fls. 06 a 25 dos autos) e na planilha "*Demonstrativo de Omissão de Entradas*" (fl. 47 dos autos em meio magnético).

Quanto à infração 02, na planilha de cálculo do "*Icms normal solidariedade*" (fls. 27 a 31 dos autos e fl. 47 em meio magnético). Com relação à infração 03, na planilha de cálculo do "*Icms substituição tributária (antecipação sobre as omissões de entrada)*" (fls. 33 a 39 dos autos e fl. 47 dos autos em meio magnético). Diz que assim como os demais anexos que compõe o presente processo (fls. 04 a 43 dos autos e fl. 47 em meio magnético), estão baseados em documentação comprobatória e entregue pela própria empresa.

Salienta que os cálculos realizados no levantamento quantitativo de estoque são oriundos do SIAF - Sistema Integrado de Auditoria Fiscal, sistema este que carrega e lê integralmente os dados constantes nas EFDs e Notas Fiscais do contribuinte identificando, inclusive, códigos de item e CFOPs constantes nos documentos fiscais e também agrupa as mercadorias com os mesmos códigos de itens para evitar duplicidade de cobrança tipo omissão de entrada/saída em um mesmo item de mercadoria, sendo, desse modo, de inteira responsabilidade do contribuinte as informações contidas nas EFDs e livros fiscais disponibilizados a SEFAZ/BA, inclusive o de informar caso, o mesmo, altere o código de itens das suas mercadorias durante o exercício.

No que tange à consideração das Notas Fiscais coligidas aos autos pelo impugnante (doc.05, fl. 101) afirma que analisou os 43 (quarenta e três) DANFES, anexados, divididos em 20 (vinte) referentes a Notas Fiscais de entradas e 23 (vinte e três) a Notas Fiscais de saídas, e chegou à conclusão de que, apenas 3 (três) Notas Fiscais de entrada não foram consideradas no levantamento quantitativo de estoque realizado, no caso Notas Fiscais nºs 1.198.212, 1.199.642 e 4.756.808 (fls. 02, 03 e 43 do doc.05), pelo fato dos produtos contidos nestas notas fiscais de entrada não terem sido selecionados para o levantamento quantitativo de estoque, cujos códigos e descrição dos produtos apresenta. Assevera que desse modo, não pode considerar Notas fiscais cujos produtos não foram selecionados para fazerem parte do levantamento quantitativo de estoque realizado.

Quanto às 40 (quarenta) Notas Fiscais (DANFES) restantes, diz que verificou que, todas fazem parte do levantamento quantitativo de estoque, fato este que pode ser constatado facilmente pelo impugnante caso verifique os arquivos: "*Est- Notas Fiscais de Entrada e Est-Notas Fiscais de Saídas*" os quais fazem parte do presente processo, conforme fls. 45 e 47 em meio magnético e que foram disponibilizados ao autuado via DT-e (fl. 48).

Afirma que desse modo, a alegação defensiva de que deixou de considerar diversas Notas Fiscais de entradas e de saídas, não procede.

No tocante à alegação do impugnante atinente à multa aplicada, diz que a fiscalização segue as normas legais vigentes do Estado da Bahia sendo legalmente prevista na Lei 7.014/96, em seu art. 42, inciso III, referente as infrações 01 e 02, e em seu art. 42, inciso II alínea “d”, referente a infração 03. Acrescenta que o sistema SCLT da SEFAZ/BA informa automaticamente os dispositivos legais.

Finaliza a peça informativa mantendo na íntegra o Auto de Infração.

Presente na sessão de julgamento a ilustre patrona do Contribuinte, a Advogada Dr<sup>a</sup> Natália Lira Lima OAB/DF N<sup>o</sup> 79.824

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de três infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo, todas, decorrentes de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias e objeto de impugnação.

Inicialmente, verifico que o lançamento de ofício em questão foi realizado em conformidade com a legislação de regência, especialmente, no tocante ao seu aspecto formal, de acordo com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n<sup>o</sup>. 7.629/99, notadamente com o seu art. 39, assim como observada a disposição do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, inexistindo vício ou falha que o inquine de nulidade.

A meu sentir, não há como prosperar a arguição de nulidade aduzida pelo impugnante devido à ilegalidade da presunção com prejuízo ao direito de defesa e indevida inversão do ônus da prova.

Não procede a alegação defensiva de que a omissão de entrada foi feita a partir da análise superficial dos livros fiscais de entradas e saídas da empresa e das movimentações de estoque (bloco H do SPED), todos relativos a 2020, tendo o Fisco apurado alegadas diferenças de estoque.

Na realidade, conforme bem observado pelo autuante, o levantamento fiscal foi baseado nas informações, dados e documentos constantes na Escrituração Fiscal Digital – EFD do autuado nos seus registros de inventários, entradas e saídas, bem como nas Notas Fiscais Eletrônicas de entradas e saídas do estoque, sendo que os cálculos de apuração feitos pelo autuante estão claramente demonstrado nos três demonstrativos de omissão de entrada, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, no caso da infração 01 - “*Lista de omissões de entrada*” (fls. 06 a 25 dos autos) e na planilha “*Demonstrativo de Omissão de Entradas*” ; na infração 02, na planilha de cálculo do “*Icms normal solidariedade*” (fls. 27 a 31); e na infração 03 na planilha de cálculo do “*Icms substituição tributária (antecipação sobre as omissões de entrada)*” (fls. 33 a 39) sendo que todos esses demonstrativos constam em meio magnético no CD acostado à fl. 47 dos autos, cujas cópias foram entregues ao autuado.

Do mesmo modo, não procede à alegação defensiva de que por ocasião da lavratura da autuação, o Fisco deixou de considerar diversas Notas Fiscais de entradas e de saídas que impactaram o estoque da empresa em 2020, as quais, caso consideradas, levariam à constatação da regularidade de seus registros, haja vista que as notas fiscais cujos números foram identificados pelo autuado foram sim consideradas.

No presente caso, constato que a Fiscalização - diversamente do que alega o autuado - se atentou sim para as disposições da Portaria n<sup>o</sup>. 445/98, notadamente aos seus artigos 6<sup>o</sup> e 7<sup>o</sup>, assim como também se atentou à legislação de regência atinente ao levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no caso Lei n<sup>o</sup>. 7.014/96, RICMS/BA/12, Decreto n<sup>o</sup>. 13.780/12, e demais disposições da Portaria n<sup>o</sup>. 445/98, não procedendo a alegação defensiva que a presunção sobre a qual se baseou o lançamento fiscal se deu ao arrepio da Lei.

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida.

No presente caso, não vislumbro a necessidade ou indispensabilidade de realização de diligência, haja vista que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para

deslinde da questão, restando, desse modo, indeferido o pedido formulado pelo impugnante, com fulcro no artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA/99.

No mérito, verifico que o impugnante sustenta a improcedência dos débitos em razão da inexistência de diferenças de estoque por ausência de análise de todas as notas fiscais referentes às infrações 01, 02 e 03.

Conforme já consignado linhas acima, essa alegação não procede, haja vista que as Notas Fiscais de entradas e saídas coligidas aos autos pelo autuado (Doc.05) foram sim consideradas, conforme se verifica da análise dos demonstrativos/planilhas elaborados pelo autuante.

O autuado sustenta a improcedência da infração 01 em razão da fragilidade da presunção de omissão de saídas a partir da acusação de omissão de entradas.

Alega que a infração 01 tem por objeto suposto débito de ICMS decorrente de presunção legal de segundo grau – “presunção da presunção” – sob a suposição de que as mercadorias cujas entradas não teriam sido escrituradas pela empresa alegadamente foram adquiridas com recursos obtidos com vendas não registradas, isto é, omissões de saída.

Certamente que descabe falar-se em “presunção da presunção”.

Isso porque, a omissão de entrada no seu sentido próprio, não se trata de uma presunção, haja vista que restou comprovada por meio de um Roteiro de Auditoria de Estoques específico no qual se aponta a falta de escrituração de entradas. Portanto, sendo essa uma comprovação inquestionável da ausência dos registros mediante a fórmula em que se considera o Estoque Inicial, as Entradas, Saídas e o Estoque Final, sendo que, não existindo batimento na equação, restam matematicamente comprovadas as omissões, de entradas ou de saídas, conforme o caso.

Assim sendo, neste caso, a presunção ocorre uma única vez, que é a de que a partir da falta de registro dessas entradas, no presente caso, fato provado pelo autuante e não elidido pelo autuado, se presume que os pagamentos destas aquisições foram feitos pelas receitas de venda de mercadorias não declaradas.

O impugnante alega, ainda, que mesmo que se admita, apenas a título de argumentação, a manutenção da presunção de omissão de entradas, o que se tem é que também não foram atendidas as condições para o implemento desta presunção de segundo grau, haja vista que, para caracterizar-se a presunção de omissão de saídas baseada em presunção de omissão de entradas, de que trata a infração 01, é preciso que, além da omissão de entradas, reste caracterizada a “receita oculta” por parte do contribuinte.

O artigo 4º, inciso I, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, apontado no enquadramento da infração assim dispõe:

*Art. 4º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*[...]*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*[...]*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

Conforme se verifica da leitura do dispositivo legal acima reproduzido, a “receita oculta” aduzida pelo autuado reside na presunção de que adquiriu mercadorias ou bens, não registrou e realizou operações de saídas/vendas sem pagamento do imposto, portanto, ocultando a receita auferida com as vendas omitidas.

Na realidade, por se tratar de uma presunção relativa, cabia ao autuado elidir a infração com apresentação de elementos comprobatórios de inexistência de realização de operações ou de



prestações tributáveis sem pagamento do imposto devido, conforme apurado pela Fiscalização nos registros e documentos fiscais da empresa, o que não foi feito.

Diante do exposto, a infração 01 é procedente.

No tocante à infração 02, o autuado sustenta a improcedência em razão da não caracterização de nenhuma das hipóteses que autorize a responsabilização solidária da empresa.

Alega, em síntese, que não teria restado provada nenhuma das hipóteses do art. 10, I, “a” da Portaria nº 445/98, e que, para existir responsabilidade solidária, teria que ter sido identificado o devedor principal e confirmado que não houve o pagamento do imposto.

O artigo 6º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96, apontado como enquadramento legal deste item da autuação estabelece o seguinte:

*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;*

Verifica-se que a alegação defensiva não se sustenta, haja vista que se a infração decorre do fato de ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, documentação esta que é o elemento utilizado para identificação do contribuinte fornecedor (venda) da mercadoria e o respectivo destaque e recolhimento do imposto, não havendo como se identificar o responsável principal, razão pela qual exigência recai para o detentor da mercadoria sem documentação fiscal na qualidade de responsável solidário.

O artigo 10, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Portaria 445/98, dispõe o seguinte:

*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):*

*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);*

Certamente que alegação defensiva também não se sustenta, haja vista que o próprio levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado indica quais mercadorias ainda estavam em estoque ou não, como ocorreu no presente caso.

Diante do exposto, a infração 02 é procedente.

Quanto à infração 03, considerando que está diretamente vinculada à infração 02, haja vista que se exige o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (autuado), 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 do artigo 10, a título de crédito fiscal, também é procedente.

No tocante à multa aplicada, cabe observar que nos termos do inciso I do artigo 167 do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador administrativo fiscal a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. A multa aplicada tem previsão no art. 42 da Lei nº

7.014/96.

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa, cabível consignar que falece competência a este órgão julgador administrativo fiscal de Primeira Instância à sua apreciação.

Por derradeiro, quanto ao pedido para o envio das intimações referentes a este processo para os advogados indicados na peça impugnatória, inexistente óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, contudo, saliento que o não atendimento do pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279692.0032/24-9**, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 5.357.385,97**, acrescido das multas de 100% sobre **R\$ 5.132.440,02** e de 60% sobre **R\$ 224.945,95**, previstas no art. 42, inciso III, alínea “g”, inciso II, alínea “d”, da Lei nº. 7.014/96, e os acréscimos legais.

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

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR