

A. I. N° - 299430.0004/25-3  
AUTUADO - 2002 DISTRIBUIDORA E COMÉRCIO LTDA.  
AUTUANTE - JORGE LUIZ SANTOS DA COSTA  
ORIGEM - DAT METRO / INFAS ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/10/2025

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0190-04/25-Vd**

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS ANTERIORES DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Tal constatação através da auditoria de estoque constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, em consequência, sem tributação; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se entrada mercadoria sem documentação, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Tributo apurado em função do valor acrescido, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja omissão de entrada foi apurada via auditoria de estoque. Razões recursais incapazes à reforma do lançamento de ofício. Infrações subsistentes. Rejeitadas as preliminares. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, em epígrafe, foi lavrado em 19/03/2025, com ciência ao autuado em 21/03/2025, para exigir débito de R\$ 3.284.907,90, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2020 a 2022, conforme planilhas às fls. 6 a 165 dos autos, sob as acusações de:

Infração 01 - 004.005.004 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 2.126.076,93, acrescido da multa de 100%, relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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;

Infração 02 - 004.005.008 - Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 745.375,18, acrescido da multa de 100%, 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;

Infração 03 - 004.005.009 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$ 413.455,79, 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.

O autuado, através de seus representantes habilitados, apresentou impugnação, às fls. 176 a 187 dos autos, pela qual, após sinopse das acusações fiscais, aduz que a ação fiscal não merece

prosperar, por inobservância do devido processo legal, eis que:

- i) O autuante, no exercício de 2020, deixou de observar que o art. 232 do RICMS/12 estabelece que o contribuinte só está obrigado a guardar documentação fiscal referente ao prazo decadencial, ou seja, relativamente aos últimos cinco anos e, desse modo, em 2025, ao elaborar o quantitativo de estoque do exercício de 2020 baseado no livro de inventário do exercício 2019, deixa de observar o devido processo legal.
- ii) Nos exercícios de 2021 e 2022, deixou de observar que *o inciso III, do art. 3º* da Portaria nº 445/98 determina que quando houver *similaridade das descrições de mercadorias, que indicam tratar-se de um mesmo produto, que se faça o agrupamento como sendo um só item*.

Assim, espera seja julgada nula a ação fiscal, do que passa a tecer considerações no sentido de que a instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo fiscal devem observar, entre outros, princípios como o da verdade material, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal (art. 2º do RPAF/BA), sendo indispensável a demonstração pelo fisco quanto ao critério adotado, a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal, bem como a falta de apreciação de todos os argumentos alegados na peça impugnativa configura inobservância aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Cita legislação, doutrina, jurisprudência e, diante da ausência de formalidade essencial mencionada e de vício insanável, requer nulidade do lançamento de ofício, nos termos do art. 18 do RPAF.

Em seguida passa a desenvolver o tópico acima relativo ao exercício de 2020 sob o entendimento de que não há elementos nos autos, mais especificamente no demonstrativo de débito original da autuação, que determinem, com segurança, o cometimento da infração.

Quanto aos exercícios de 2021 e 2022, diz que o autuante tentou obedecer a determinação legal de agrupar itens similares, em que pese não ter tido êxito, do que requer revisão fiscal para proceder agrupamento de itens afins, nos termos da Portaria nº 445/98, a exemplos de canetas esferográficas azul e preta; copo descartável 200 ml; mochilas de tamanho médio e grande; panos de copa felpudos com estampa, entre outros. Bem como proceder ajustes decorrentes da margem de tolerância a perdas, furtos ou extravios, de modo a possibilitar o direito de defesa. Cita julgados.

Por fim, requer que as intimações sejam dirigidas exclusivamente aos seus patronos e a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, do que anexa papéis de trabalho fornecidos pelo fisco.

Em sua informação fiscal, às fls. 224 a 226 dos autos, o autuante aduz que o trabalho foi realizado com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e nas notas fiscais eletrônicas constantes no banco de dados da SEFAZ/Ba, tendo resultado em três Autos de Infração, sendo este, no valor de R\$ 7.390.212,76, referente às omissões de entradas de mercadorias, inclusive da substituição tributária, apurados mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios de 2020 a 2022.

Inerente à alegação de defesa de que não se observou o art. 232 do RICMS que tratava de guarda de documentação fiscal referente ao prazo decadencial, o autuante aduz que este artigo foi revogado pelo Decreto nº 20.136, de 07/12/2020, pois tratava de livros fiscais em papel, estando em vigor a Seção XV, que diz respeito a Escrituração Fiscal Digital (EFD). Ademais, no caso do exercício de 2020, as infrações têm como data base 31/12/2020, logo, dentro do prazo decadencial para cobrança do imposto, do que destaca que o Inventário de 31/12/2019 foi enviado pelo próprio contribuinte, conforme legislação, na EFD de fevereiro de 2020, inexistindo qualquer exação relativa ao exercício de 2019, mas apenas a utilização da informação fornecida pelo contribuinte.

Quanto à alegação relativa aos exercícios de 2021 e 2022 de que não se observou o art. 3º, III, da Portaria 445/98 de agrupar em único item produtos similares, o autuante salienta que, diante da expressão “pode-se”, deve ser feito o agrupamento a critério do auditor, quando se verificar, especificamente, que um determinado produto tem, por exemplo, dois códigos com descrições diferentes, embora se trate do mesmo, sendo que um dá omissão de entrada e o outro, de saída. Neste caso, o agrupamento é obrigatório, para não causar prejuízos ao contribuinte.

Diz que nas fls. 36 a 42 constam todos os agrupamentos feitos nos exercícios de 2020 a 2022, os



quais foram enviados ao contribuinte pelo DTE no dia 20/03/2025 (fls. 167/168) e, mesmo assim, tal agrupamento poderia ser dispensado para a grande maioria dos produtos envolvidos, pois, exceto os de códigos: REF. 283 (fl. 37), 551780-0 (fl. 38) e 18 (fl. 40), todos os demais deram omissão de entrada ou nenhuma omissão.

Inerente aos itens que o autuado alega que deveriam ser agrupados (canetas esferográficas azul e preta, copo descartável, mochilas de tamanho médio e grande e panos de copa felpudos com estampa), salienta que nenhum destes produtos consta do levantamento quantitativo de estoques dos exercícios de 2021 e 2022, sendo que no exercício de 2020, como visto à fl. 36, já havia sido agrupado: copo descartável (código 4093); mochila grande com outra mochila grande (código 81400010183248); mochila média com outra mochila média (código 81400010183249); pano de chão para limpeza tipo saco 100% algodão 70X50 Lane agrupado com a mesma descrição (código 81400010186969) e pano de copa felpudo estampado 100% algodão 650mmx400mm Teka também agrupado (código 81400010186970).

Destaca que, com relação a “pano de chão”, não pode agrupar o de descrição Pano de Chão para Limpeza tipo Saco 100% Algodão 66x42 Brulimp, pois tem dimensões diferentes dos demais e que todos estes itens, agrupados ou não, deram omissão de entradas, logo, sem repercussão e, em consequência, poderia deixá-los sem agrupar, eis que não haveria prejuízo para o contribuinte.

Com relação a “caneta esferográfica”, assevera que há o agrupamento das cores “azul” (caneta esferográfica azul escrita fina cx. com 50 und. compacta, código 81400010186946), que também acusam, os códigos agrupados, omissões de entradas, que totalizam R\$ 21.033,00 (fl. 16) e que há duas outras canetas esferográficas (códigos 2350 e 2351), ambas com omissões de entradas (fl. 6) no valor de R\$ 4.603,20, cada. Assim, o total das omissões de entradas é de R\$ 30.249,40. Registra que o agrupamento destes itens poderia ter sido feito, entretanto, aumentaria o valor das omissões de entradas do grupo para R\$ 33.431,40, pois o preço médio considerado para o grupo seria de R\$ 36,90 (correspondente ao estoque final das esferográficas de cor azul, diferente das de cores preta e vermelha de R\$ 27,40, à fl. 6), visto que nenhuma delas tem entrada (e a única que tem estoque final é a azul de código 81400010186946).

Diante de tais considerações, o autuante mantém na íntegra o Auto de Infração.

Registro o comparecimento à sessão virtual de julgamento, realizada nesta data do representante legal substabelecida do autuado, Dra. Juliana Reis Santana, OAB/BA nº 86.489, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração, lavrado em 19/03/2025, cuja ciência ao autuado ocorreu em 21/03/2025, exige o débito no valor histórico de R\$ 3.284.907,90, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2020 a 2022, sendo:

Infração 01 - 004.005.004 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 2.126.076,93, acrescido da multa de 100%, relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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;

Infração 02 - 004.005.008 - Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 745.375,18, acrescido da multa de 100%, 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;

Infração 03 - 004.005.009 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$ 413.455,79, 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.

De início, quanto à arguição de nulidade do Auto de Infração sob a alegação de ser indispensável a demonstração pelo fisco quanto ao critério adotado, a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal, o que configura inobservância aos princípios da ampla defesa e do contraditório, deve-se ressaltar que o lançamento de ofício se fundamenta em demonstrativos inteligíveis, didáticos e analíticos, nos quais constam os elementos suficientes para determinar a infração, cujos dados foram extraídos da própria EFD convalidada pela SEFAZ e enviada pelo contribuinte, ínsitos nos autos às fls. 6 a 165 dos autos, assim como os respectivos arquivos digitais em mídia eletrônica (fl. 166), cujas cópias foram entregues ao autuado, consoante mensagem através do Domicílio Tributário Eletrônico, às fls. 167/169 do PAF. Preliminar rejeitada.

No tocante à alegação de ter ocorrido a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo ao exercício de 2020, válido registrar que o lançamento de ofício só se completou com a ciência ao contribuinte da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 21/03/2025 (fl. 171). Porém, por tratar de infração de operações de mercadorias sem documentação fiscal e, em consequência, não declaradas na EFD, inexiste pagamento do ICMS a homologar e, assim, o prazo decadencial não se sujeita a contagem prevista no art. 150, § 4º, do CTN, mas à regra geral estabelecida no art. 173, I, do CTN, cujo direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nesta condição, a Fazenda Estadual teria prazo até 31/12/2025 para lançar o crédito tributário relativo às ocorrências do exercício de 2020 e, como a ciência do Auto de Infração efetivou-se em 21/03/2025, não havia operado a decadência do direito de constituí-lo.

Ademais, nos termos do art. 39, § 2º, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado, conforme procedeu o autuante, tendo em vista tratar-se de operações sem documentação fiscal, o que ensejaria, pela regra estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, o mesmo prazo previsto no art. 173, I, do CTN, pois o ponto de partida para contagem do tempo decadencial, em ambas situações, seria o primeiro dia do exercício seguinte. Rejeitada a prejudicial de mérito de decadência.

Quanto à alegação de ausência de amparo legal, relativa aos exercícios de 2021/2022 de que não se observou o art. 3º, III, da Portaria 445/98 de agrupar em único item produtos afins, a exemplos de canetas esferográficas azul e preta; copo descartável 200 ml; mochilas de tamanho médio e grande; panos de copa felpudos com estampa, entre outros, deve-se ressaltar que tais agrupamentos só são válidos quando itens similares, simultaneamente, acusam diferenças quantitativas de entradas e saídas, de forma a se compensarem, o que não restou demonstrado pelo alegante, razão para indeferir a diligência solicitada (fl. 183), nos termos previstos no art. 147 do RPAF, por considerar suficientes à formação dos julgadores os elementos contidos nos autos.

Ademais, no caso em análise, efetivamente, foram realizados tais agrupamentos, como se pode verificar às fls. 36/42 dos autos, assim como o item citado de “canetas esferográficas azul e preta” sequer compõe da auditoria de estoque nos referidos exercícios de 2021 e 2022, cuja alegação se reporta. Assim, diante de tais considerações, as razões de defesa não procedem.

Inerente à alegação de não ter se procedido ajustes decorrentes da margem de tolerância a perdas, furtos ou extravios, de modo a possibilitar o direito de defesa, inexiste previsão regulamentar para tal pretensão do autuado quando a auditoria de estoque resultar em diferenças quantitativas de entradas de mercadorias sem documentação fiscal, conforme o caso em análise, eis que só iria agravar ainda mais a exação.

Por sua vez, registre-se que foram aplicadas a proporcionalidade às mercadorias tributadas para cálculo da apuração do imposto por presunção legal, relativa à infração 01, como se comprova às fls. 43 a 66 dos autos.

Registre-se, ainda, que, detectadas entradas de mercadorias sem documentação fiscal, apuradas através da auditoria de estoques, simultaneamente, permite concluir, através do mesmo fato existencial (entradas sem documentação fiscal), **os seguintes fatos geradores de ICMS:**

- O **primeiro**, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, 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, as quais sequer se tem conhecimento de quais mercadorias se tratam, porém, por determinação legal, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto.

Portanto, nesta hipótese, os fatos geradores decorrem da presunção legal de operação anterior do próprio sujeito passivo, não oferecida à tributação, cuja receita serviu de aporte às compras não registradas, independentemente de tratarem de mercadorias tributadas ou não, material de uso ou consumo, ativo imobilizado, pois o que se exige, por presunção legal, é o imposto em decorrência do suporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas.

Observe que o dispositivo legal citado trata apenas de eventos que apuram receitas omissas, estas sim presumidamente tributadas, a exemplo de: saldo credor de caixa; suprimento a caixa de origem não comprovada; manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes; entradas de mercadorias ou bens não registradas; pagamentos não registrados; valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por instituições financeiras ou administradoras de cartões de crédito ou débito.

Tal exegese é corroborada através dos artigos 7º, I e II; 13, II, “a”, e 14, todos da Portaria nº 445/98, no sentido de que a *exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto*, consoante abaixo reproduzido:

*Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:*

*I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;*

*II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art.4º, § 4º, IV).*

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

*[...]*

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

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

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

Por sua vez, o art. 10 da Portaria nº 445/98 refere-se ao caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, porém, apenas para efeito de *responsabilidade solidária e antecipação tributária*, conforme a saber:

*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 I do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);*

Contudo, o art. 10 da Portaria nº 445/98, por se referir apenas aos fatos geradores relativos à responsabilidade solidária e à antecipação tributária, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, não exclui o fato gerador relativo à presunção legal da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais, prevista no art. 4º, § 4º, IV, da Lei nº 7.014/96, conforme visto da exegese dos artigos 7º, I e II; 13, II, “a”, e 14, todos da Portaria nº 445/98.

Quando o contribuinte operar exclusivamente com mercadorias isentas ou ICMS-ST, não aplicará a presunção legal de receitas anteriores tributadas, eis inexistirem mercadorias tributadas, cabendo-lhe, tão-somente, as exigências de responsabilidade solidária e da antecipação tributária.

Até porque, caso se aplicasse a presunção legal para cobrança do imposto, tal exigência seria inócuia, já que, em razão da proporcionalidade prevista no item “2” da IN 56/2007, não resultaria qualquer valor a exigir:

*2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização. (grifos nossos)*

Porém, no caso de o contribuinte, simultaneamente, operar com vendas de mercadorias tributadas e sujeitas à substituição tributária, como no caso concreto de atividade de “Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - minimercados, mercearias e arma”, cabe, sim, a previsão legal, com a devida proporção, nos moldes procedidos pelo autuante, quando da revisão fiscal.

- **O segundo fato gerador** do mesmo fato existencial (entradas sem documentação fiscal), decorre da condição de responsável solidário do autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que o art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96 estabelece que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que *detiver* para comercialização desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Portanto, diferente do fato gerador anterior, de responsabilidade do próprio autuado, esta exação decorre do imposto devido pelo fornecedor das mercadorias (origem incerta), exigido ao autuado na condição de contribuinte solidário, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais.

- **O terceiro fato gerador** (mesmo fato existencial), decorre da constatação de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária (origem incerta), na condição de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, objeto do item anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, como previsto no art. 8º, da Lei nº 7.014/96.

Assim, diferente dos fatos geradores anteriores, esta exação decorre do encerramento da fase de tributação de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, quanto às operações subsequentes.

Diante de tais considerações, apesar da existência de único evento (entradas de mercadorias sem

documentação fiscal), tal constatação repercute em fatos geradores diversos e independentes, não sendo impedimento para aplicação da presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, o fato de parte das mercadorias auditadas terem sido sujeitas ao regime de substituição tributária, desde que também se comercialize mercadorias tributadas, pois, repita-se os fatos geradores alcançados decorrem da presunção de operação anterior do próprio sujeito passivo, não oferecida à tributação, cuja receita serviu de aporte às compras não registradas.

Do exposto, voto o Auto de Infração PROCEDENTE.

#### **VOTO DIVERGENTE EM RELAÇÃO À INFRAÇÃO 01 – 004.005.004**

Peço a devida vénia para, respeitosamente, divergir do entendimento no tocante a questão de mérito consignada pelo I. Relator em seu voto relacionado a infração 01 que assim se apresenta:

*Infração 01 - 004.005.004 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 2.126.076,93, acrescido da multa de 100%, relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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;*

Após análise dos documentos que compõe os autos observo que foram apuradas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, nos exercícios de 2020; 2021 e 2022, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de **entradas**. Assim, de acordo com os demonstrativos especialmente os de fls. 43/69, assim denominado: “OMISSÃO DE ENTRADA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES- LISTA DE OMISSÕES” observo que foram objeto do levantamento, mercadorias com tributação normal e mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. O imposto foi exigido sobre as omissões de entradas, com base na presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto, conforme prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96.

Ocorre que este procedimento, efetivamente, não está de acordo com as orientações contidas na Portaria 445/98, a qual estabelece tratamento diferenciado às mercadorias sujeitas à substituição tributária, exigindo em relação às omissões de entradas daquele tipo de mercadorias:

- a) o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal;
- b) o imposto devido por antecipação tributária, calculado sobre a mesma omissão de entradas agregando-se a MVA e deduzindo o crédito do imposto calculado no item “a”, conforme determinado no art. 10, I, alíneas “a” e “b”, da referida Portaria, a seguir transcreto:

*“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- ( ... ) ...*

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

Neste caso, o procedimento a ser adotado, de acordo com o previsto na citada Portaria nº 445/98, seria o de apartar do levantamento quantitativo aquelas mercadorias sujeitas à antecipação

tributaria e após ser feito um comparativo entre as diferenças de omissão de entradas e omissão de saídas apenas referentes às mercadorias tributadas normalmente. A Base de cálculo do ICMS, nessa hipótese, deverá sempre ser o valor da omissão de maior expressão monetária (entradas ou saídas de mercadorias tributáveis) conforme os artigos 12 e 13 da Portaria mencionada.

Também observo ter havido duplicidade de exigência em relação as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, pois as mesmas estão sendo objeto de cobrança na infração 02, “*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*”

A título de exemplo cito o item TINTA ACRILICA CORTEX BR 181 106GL-65, exercício de 2020, onde foi encontrada a omissão de entrada no valor de R\$ 21.902,50, conforme se verifica no demonstrativo ““OMISSÃO DE ENTRADA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES- LISTA DE OMISSÕES ” fl. 43.

Dito valor foi objeto de exigência na infração 01, no valor de **R\$ 2.415,18**, após a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº56/2007, que reduziu a “base de cálculo do imposto de R\$ 21.902,50, para R\$ 13.417,99, tudo demonstrado na referida planilha, fl. 43.

A mesma omissão de entrada de R\$ 21.902,5 foi objeto de exigência, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, na infração 02, desta vez, sem a aplicação da proporcionalidade, resultando no imposto devido de R\$ 3.942,45, conforme se verifica no demonstrativo ““OMISSÃO DE ENTRAADA APURADA MEDIANTELEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES- ICMS NORMAL SOLIDARIEDADE”, fl. 75.

Tal irregularidade poderia ter sido sanada, através da conversão do processo em diligência para que fossem excluídas as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desta infração 01, entretanto, tal proposta foi vencida, com voto de qualidade do Ilmo. Presidente.

Logo, diante das razões acima alinhadas, entendo que só com a aplicação dos procedimentos previsto no art. 10 da Portaria 445/98 é possível se concluir com segurança a existência da infração 01 e o montante devido.

Consequentemente, a autuação padece de vício insanável, razão pela qual voto pela nulidade da infração 01, com fundamento nas disposições dos artigos 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/BA.

Ressalto que este tem sido o entendimento deste órgão julgador ao apreciar questão similar à presente, a exemplo do Acórdão JJF nº 0241/04/21, cuja decisão foi mantida na 2ª Instância, conforme se observa no voto vencedor, proferido pelo ilustre Conselheiro Marcelo Mattedi e Silva através do Acórdão nº 0084-12/22, que a seguir transcrevo:

*“A Infração 10 exige ICMS em razão da constatação de omissão de entradas de mercadorias em valor superior à omissão de saídas de mercadorias tributadas no exercício de 2016. O Acórdão ora recorrido decidiu pela nulidade da referida Infração, por ter verificado que no seu demonstrativo consta diversas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, as quais também foram exigidas nas Infrações 11 e 12.*

*Analisando o demonstrativo das omissões da Infração 10, verifico que o Autuante não efetuou a classificação das mercadorias, ou seja, não segregou as mercadorias sujeitas à substituição tributária, ficando impossível determinar com segurança se realmente ocorreu a referida Infração. Tendo em vista a grande quantidade de mercadorias sujeitas à substituição tributária, provavelmente a omissão de saídas seria superior à omissão de entradas apontada.*

*Além disso, não foi levada em consideração a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, nem consta nos autos os dados necessários para sua efetivação.*

*Portanto, reputo correta a decisão de piso em relação à Infração 10.”*

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de infração no valor de R\$ 1.158.830,96, em razão da nulidade referente a infração 01, como anteriormente mencionado.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão, por maioria, com voto de qualidade do presidente, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299430.0004/25-3, lavrado contra **2002 DISTRIBUIDORA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor total de R\$ 3.284.907,90, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 2.871.452,11 e de 60% sobre R\$ 413.455,79, 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, 29 de setembro de 2025.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA