

<b>PROCESSO</b>	- A. I. Nº 206837.0030/21-4
<b>RECORRENTES</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PATEO COMÉRCIO DE VEÍCULOS S.A.
<b>RECORRIDOS</b>	- PATEO COMÉRCIO DE VEÍCULOS S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSOS</b>	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0076-03/22 VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / INFAS VAREJO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 15/05/2023

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0139-12/23-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AO DAS ENTRADAS EFETIVAS OMITIDAS. Exigência do imposto sobre valor de maior expressão monetária (entradas), decorrente da presunção legal de que receitas de operações anteriores, não oferecidas à tributação, serviram de aporte às compras não registradas Razões do contribuinte capazes à reforma parcial da Decisão. De ofício, infração reduzida após proporcionalidade às operações de saídas tributadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0076-03/22-VD, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal, respaldado no art. 169, I, “b” do dito regulamento.

O Auto de Infração, lavrado contra o estabelecimento autuado com inscrição estadual nº 67.979.141, exige o débito no valor de R\$ 569.630,47, inerente aos exercícios de 2019 e 2020, sob a acusação de:

### **“Infração 01 – 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.*

*Ver Anexos 01 e 02 considerando as ABAS que detalham as informações obtidas das EFD's e Sistemas SEFAZ. Cada Planilha contém 6 (seis) ABAS que além da síntese das Omissões detalham os dados obtidos de Entradas; Saídas; Inventário Inicial; Inventário Final e Preço Médio. Foram identificadas distorções nos Preços Médios, de alguns itens de mercadorias, em razão de ser informado o Preço da Caixa e ser utilizado o padrão Unidade. Foram excluídas as Omissões de Veics, inclusive Novos, por refletir falhas internas do Contribuinte no registro e movimentação de Veics.”*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 472.346,78, diante das seguintes considerações de méritos:

### **VOTO**

[...]

*Em sede de Defesa o Autuado pugnou pela improcedência da autuação, apontando as seguintes falhas no levantamento fiscal:*

- *Falta de contabilização da integralidade das saídas correspondentes as baixas definitivas das peças danificadas;*
- *Erro de conversão de unidade dos produtos óleos lubrificantes que ingressam no estabelecimento através da unidade de medida de 01 Tonal e revendidos em litros.*

*O Autuante, ao proceder à informação fiscal, reconheceu a pertinência das alegações defensivas e asseverou*

que todos os elementos apontados pelos prepostos do Impugnante, elencados e anexados à Defesa foram objeto de exames, de correção e ajustes na planilha original que subsidiou a emissão do Auto de Infração. Revelou que o levantamento de estoque foi produzido com base nos registros de EFDs apresentados pelo Contribuinte, e que as inconsistências presentes nas EFDs foram determinantes para as falhas relacionadas na Defesa, embora não se configuraram impeditivas para a realização dos roteiros de auditoria elencados na Ordem de Serviço, mas repercutiram em erros quantitativos pontuais na auditoria de estoques.

Registra que o Contribuinte foi responsável pelas inconsistências, em razão de informar nos registros de Inventário em um dado padrão de Unidade, mas ao dar entrada dos itens de mercadorias, não utilizou o mesmo padrão, não efetuando a conversão para o padrão, unidade "litro".

Em relação ao exercício de 2019, afirmou que foi efetuado o exame da alegação para a ocorrência das omissões apuradas, por ter sido ignorada a movimentação dos itens decorrentes de baixa por dano, portanto, peças inservíveis. Revelou que foram examinadas todas as notas fiscais relacionadas pelo Autuado, com a justificativa "Notas Fiscais de Baixa Estoque peças danificadas em Garantia" estão relacionadas e suas quantidades foram consideradas no demonstrativo de apuração, restou constatado, não tendo sido identificada qualquer omissão de documento fiscal de baixa na apuração do quantitativo de saída. Por isso, asseverou não ter havido qualquer alteração dos valores imputados para o exercício de 2019.

No que concerne ao exercício de 2020, registrou que além da alegação de ignorar a movimentação dos itens decorrentes de baixa por dano, portanto, peças inservíveis, foi objeto de questionamento a não conversão de quantidades de Entradas de mercadorias, ao ser considerado como Unidade Litro, e nas Entradas de Toneis ou de Caixas, elas foram consideradas como Litro.

Quanto às alegações de não consideração das movimentações de itens de mercadorias objeto de baixa de estoque por serem inservíveis, igualmente ao que ocorreu no exercício de 2019, foi verificado que as mencionadas movimentações foram consideradas de modo integral para apuração do quantitativo de Saídas do referido item de mercadoria, considerando, portanto, as movimentações de baixa de mercadorias, não havendo a necessidade de qualquer ajuste.

No que diz respeito à alegação de não ter sido realizada a conversão de quantidades de Entradas de mercadorias, ao ser considerado como Unidade Litro, e nas Entradas de Toneis ou de Caixas, elas foram consideradas como Litro, esclareceu que todas as células que sofreram alterações em relação à planilha inicial que subsidiou a autuação, com base no exame das alegações de defesa foram hachuradas em Amarelo ou Azul, sendo que o código dos itens principais objeto de defesa foram hachurados em Cinza, de modo a facilitar o exame e verificação dos ajustes realizados.

Concluiu o Autuante que para o exercício de 2020, após as correções necessárias, houve a alteração dos valores apurados de omissões passando de R\$ 769.468,58 - Base de Cálculo e ICMS de R\$ 138.504,34 para Base de Cálculo de R\$ 229.003,61 e ICMS de R\$ 41.220,65, - Demonstrativo às fls. 77 a 86.

Depois de examinar as intervenções levadas a efeito pelo Autuante, constato que tiveram como base as alegações comprovadas e que resultaram na manutenção do valor apurado no exercício de 2019, uma vez que ao contrário do alegado pelo Impugnante, restou evidenciado nos autos que no demonstrativo de apuração desse exercício constam todas as notas fiscais relacionadas na Defesa na Planilha "Notas Fiscais de Baixa Estoque peças danificadas em Garantia", foram devidamente consideradas.

Com respeito ao exercício de 2020, verifico que os ajustes realizados pelo Autuante corrigem todas as incongruências atinentes à alegação defensiva de falta de conversão da unidade de medida no menor volume comercializado, ou seja, em litro. Eis que a alegação relativa à movimentação dos itens de mercadorias decorrentes de baixa por danos, não restou configurada também nesse exercício. Por isso, deve ser mantido o valor remanescente de R\$ 41.220,65, devidamente discriminado no demonstrativo de apuração e de débito elaborado pelo Autuante e acostado às fls. 77 a 86.

Consigno também, que intimado, às fls. 88. a tomar ciência do teor da informação fiscal e do demonstrativo de apuração ajustado pelo Autuante, o Impugnante não se manifestou nos autos no prazo regulamentar.

Constato também, que apesar de constar equivocadamente a multa no percentual de 60%, no Demonstrativo de Débito do Auto de Infração, fl. 03, a multa correta que deve ser aplicada na presente autuação é de 100%, conforme consta do Auto de Infração, eis que expressamente prevista no inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Assim, nos termos expendidos, acolho o novo demonstrativo elaborado pelo Autuante e acostado às fls. 77 a 86, e concluo pela subsistência parcial da autuação.

Ante o exposto, Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Face ao exposto, a JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 111 a 126, o recorrente aduz que, na impugnação, demonstrou que as diferenças apuradas no levantamento do autuante decorreram, basicamente, de duas situações:

- i) referente aos exercícios de 2019 e 2020 houve desconsideração das operações de baixa definitiva das peças danificadas, das quais foram emitidas notas fiscais de saída, com valor

referente a 10% do preço de venda da peça nova, com base no Convênio ICMS 129/2006 e;  
ii) referente ao exercício de 2020 houve o equívoco quanto a unidade de medida de alguns itens, considerando em alguns momentos a unidade e em outros momentos à litragem contida na unidade do mesmo item.

Em consequência, o autuante apresentou novas planilhas e alterou o lançamento, reduzindo a exigência apenas em relação ao exercício de 2020 de R\$ 138.504,34 para R\$ 41.220,65, mantendo-se incólume o valor relativo ao exercício de 2019, tendo a JJJ acolhido tal resultado informado, do que se insurge o recorrente para demonstrar que os valores apontados pelo fiscal resultaram, em verdade, de erros no levantamento por ele realizado.

Inicialmente, o apelante arguiu preliminar de nulidade do julgamento por inexistir a devida intimação de novo levantamento fiscal, pois, em decorrência das alegações de defesa, para o exercício de 2020 o autuante procedeu com correções ao lançamento, reduzindo o valor do Auto de Infração, levando a crer que teria sido acatado parcialmente a defesa e apenas excluídos os reflexos quantitativos dos equívocos que foram por ele considerados para fins de “retificação” do lançamento de ofício.

Segundo o recorrente, além dessas correções de fato, o autuante também realizou alteração de outros itens do levantamento, gerando inclusive majoração do ICMS supostamente devido eis que no levantamento originário contavam 108 unidades de suposta omissão de entradas, cujo valor de R\$ 14,04 compôs o valor total do ICMS exigido em 2020. Porém, quando da correção, o autuante entendeu (sem explicitar qualquer justificativa ou identificar motivação ou esclarecimento) simplesmente alterar o valor da cobrança que passou de R\$ 14,04 para R\$ 37.713,60, cuja alteração sequer fora informada ou sinalizada, do que defende que, nos termos do art. 127, § 7º do RPAF deveria ter sido intimado para apresentar nova defesa e não apenas para se manifestar acerca da informação fiscal, do que inquia em vício insanável o julgamento realizado, nos termos do art. 18, II do RPAF, por violar ao exercício do direito de defesa e do contraditório do recorrente.

No mérito, o recorrente destaca que, na realidade, o autuante se equivocou quando da capitulação do Auto de Infração, visto que o levantamento fiscal resultou em diferença de entradas e não de saídas, como afirmado, e, mais uma vez se equivocou quando asseverou que “todas as saídas estão consideradas” ao se referir ao questionamento da defesa quanto às peças defeituosas, substituídas em garantia, pois não se diz que as notas fiscais em garantia foram desconsideradas, mas que as condições se encontram equivocadas por uma análise apenas parcial das operações em questão porque, em 2019, considerou as notas fiscais de saídas de itens envolvidos nas operações de garantia, desconsiderando os demais documentos relativos à esta operação.

Explica que o processo de troca em garantia, pormenorizado no art. 380 e seguintes do RICMS/BA, deve ser realizada com emissão de 3 documentos fiscais: 1º) nota fiscal de entrada, para devolução da peça defeituosa, cujo valor deve corresponder a 10% do preço praticado, com CFOP 1.949; 2º) nota fiscal de saída do produto novo ao cliente, com CFOP 5949 e faturado para pagamento pela montadora e 3º) nota fiscal de saída do produto defeituoso para a fábrica ou para baixa de estoque quando inservível, com CFOP 5.949.

Aduz que para manter a lisura de suas operações, mantém controle segregado dos itens recebidas em garantia que, considerados inservíveis e não mais mercadorias de *per si*, não podem ser considerados na movimentação de estoques das peças novas e aptas a (re)venda.

Diz que os itens cuja movimentação se dá “em garantia” não são computados nos estoques físicos de peças novas, procedendo ao lançamento correspondente em sua contabilidade sem, por óbvio, manter o saldo correspondente em estoque de peças novas e aptas a (re)venda, uma vez que não mais se tratam de mercadorias.

Assim, conforme ratificado pelo autuante, as operações de saídas dos produtos defeituosos foram consideradas no levantamento, entretanto, as entradas correspondentes não, uma vez que em 2019 foram absolutamente desprezadas e, em 2020, apenas parcialmente consideradas.

Exemplifica com o item 2851004341 – CONJUNTO DE TUBULAÇÃO COLETORA DE EXA, o qual o autuante apurou omissão de entradas de 219 itens, sendo consideradas 98 entradas por nota fiscal,

todas relativas a compras realizadas, de forma que é possível afirmar que as 94 notas fiscais, com CFOP 1.949, listadas pelo recorrente (fls. 122), foram desconsideradas do levantamento fiscal.

Porém, por entender que os itens recebidos não correspondem a estoque para revenda, quando da sua escrituração procede à devida segregação dos dados, excluindo a quantidade correspondente do estoque informado no livro de inventário, mantendo, entretanto, o necessário registro contábil.

Assim, segundo o recorrente, é possível verificar que, incluindo os saldos de itens inservíveis e as entradas por devolução, mantidas as saídas identificadas pelo próprio autuante, a suposta omissão de entradas deixa de existir, conforme demonstra:

Descrição	Est. Inicial	Entr. NF	Saída NF	Saída Perda	E. Final Calc	E. Final Inf
Est. p/ revenda	13	98	104	0	7	7
Inservível	127	94	219	0	2	2
Total	140	192	323	0	9	9

Afirma que tal equívoco ocorreu em diversos itens do levantamento, como demonstrado no anexo 1 do Recurso Voluntário (fls. 128/358), do que diz comprovar o descabimento da cobrança realizada.

Por fim, pede diligência para confirmação do quanto alegado sobre a movimentação de peças em garantia, em obediência ao princípio da verdade material, de modo a simplesmente excluir as saídas por baixa em garantias do levantamento originário ou pela imprescindível consideração de todas as movimentações dos itens, especialmente todas as entradas correspondentes.

Considerando que, nos termos do art. 137, parágrafo único do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a juntada aos autos, pelo fisco ou pelo sujeito passivo, de documento novo ou outro elemento probatório, durante o preparo ou na fase de instrução do processo, ensejará a abertura de vista ao sujeito passivo ou ao autuante, conforme o caso, os membros desta 2ª CJF optaram em converter o PAF em diligência ao autuante ou preposto fiscal designado para se pronunciar sobre as provas documentais e alegações trazidas pelo recorrente, analisando-as e justificando se elidem, mesmo que parcialmente, as citadas exigências e, finalmente, caso necessário, apresentassem novos demonstrativos do valor remanescente.

Às fls. 369 a 380 dos autos, consta “INFORMAÇÃO FISCAL 2”, na qual o autuante após efetuar uma sinopse do processo concluiu que “... reexaminou e reelaborou o Demonstrativo de Apuração das Omissões de Entradas para o ano de 2019, o qual faz parte da presente informação fiscal e que será encaminhada a Autuada, para que no prazo legal previsto no RPAF-BA possa tomar ciência e manifestar-se no que couber.”, reduzindo o imposto exigido de R\$ 431.126,13 para R\$ 138.158,32, no referido exercício de 2019, em decorrência das alegações de defesa inerentes a movimentação de itens de mercadorias com CFOP 1949.

Por fim, em relação ao exercício de 2020, consigna que não foram realizadas alterações nos valores já que, quando da Informação Fiscal 1, já havia considerado as movimentações relativas ao CFOP 1949, como também que as alegações relativas aos itens “inservíveis” não foram identificadas quantidades nos registros de inventário.

Às fls. 385 e 386 dos autos, o sujeito passivo requer a juntada completa da informação fiscal e que lhe seja oportunizada sua manifestação, fato corrigido pelo autuante, intitulado de “INFORMAÇÃO FISCAL 3”, por meio da DTe, conforme documento às fls. 397 dos autos.

Às fls. 400 a 407 dos autos, o recorrente apresenta sua réplica às razões constantes da última diligência, ainda em relação as peças danificadas (INSERVÍVEIS), de modo a promover a baixa do produto no estoque sob emissão de notas fiscais de saídas para si própria, a título de “BAIXA ESTOQUE GARANTIA” (CFOP 5949), cujo valor da operação corresponde a 10% do valor do produto do preço de venda da peça nova, conforme disposição do Convênio ICMS CONFAZ 129/2006, cujas operações foram consideradas em 2019 mas descartadas em 2020 pelo autuante, por entender que os levantamentos apresentados não seriam suficientes para comprovar a operação que ele mesmo acatou no ano anterior. Assim, requer a reavaliação, neste sentido.

Na “INFORMAÇÃO FISCAL 4”, às fls. 414 a 430 dos autos, o autuante, em síntese, em relação ao exercício de 2020, diz que ocorreu redução do imposto exigido de R\$ 41.220,65 para R\$ 34.620,77,

em decorrência do preço unitário e consequente redução da base de cálculo da omissão de entrada, do que foi dado ciência para o contribuinte se manifestar.

O sujeito passivo, à fl. 435 dos autos, consigna que na Informação Fiscal 4 é possível verificar que o autuante acatou tudo quanto alegado, no que diz respeito às questões fáticas. Já em relação as questões meritórias, quais sejam: a nulidade do julgamento em razão da não abertura de prazo de 60 dias para se manifestar sobre as alterações realizadas no levantamento fiscal original e a desconsideração do saldo dos itens inservíveis, entende que a manifestação caberá a Câmara analisar e decidir sobre tais matérias, razão de reiterá-las.

Na “INFORMAÇÃO FISCAL 5”, às fls. 439 dos autos, o autuante destaca que na última manifestação a recorrente expressou que suas alegações foram examinadas e acatadas, relativas aos ajustes quantitativos das omissões de 2020, restando pendentes questões de nulidade e desconsideração do saldo de itens inservíveis, do que concluiu o autuante que a nova manifestação do contribuinte externa a anuênciam aos valores apontados, quanto ao ano de 2020.

Destaca que, para o exercício de 2019, não houve alteração, em relação ao valor apontado na Informação Fiscal 2 (fls. 369/373), já que inexiste qualquer menção nas duas últimas manifestações da recorrente, relembrando que, à fl. 373, foi apontada a pertinência das alegações e efetuada a correção dos valores apurados das omissões de 2019, remanescente a exação de R\$ 138.158,32.

Salienta que para o exercício de 2019, a autuada já havia alegado como justificativa para as omissões de estoque que as mesmas são decorrentes de peças inservíveis e, desse modo, não fariam parte do estoque final. Já para o exercício de 2020, após os ajustes e correções efetuadas, em razão das alegações e provas do contribuinte (manifestações de 14/11 e 21/12/2022), a base de cálculo passou a ser de R\$ 192.337,61 com ICMS de R\$ 34.620,77 (fl.416). Por fim, aduz que as questões acerca da nulidade e itens inservíveis já foram objeto de exame na Informação Fiscal 3.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Dra. Evany Cândida Vieira dos Santos – OAB/BA nº 26.511, no qual exerceu o seu direito de sustentação oral.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido no lançamento de ofício de R\$ 569.630,47 (R\$ 431.126,13 para o exercício de 2019 e R\$ 138.504,34 para o exercício de 2020) ao valor de R\$ 472.346,78 (R\$ 431.126,13 para o exercício de 2019 e R\$ 41.220,65 para o exercício de 2020), previsto no art. 169, I, “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, assim como de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF.

Inicialmente, da análise do Recurso de Ofício, verifica-se que a desoneração parcial do valor exigido no Auto de Infração, de R\$ 569.630,47 para R\$ 472.346,78, decorreu em relação apenas ao exercício de 2020, que reduziu o valor inicialmente reclamado de R\$ 138.504,34 para R\$ 41.220,65, conforme demonstrado às fls. 77 a 86 dos autos, em razão do acolhimento da alegação de defesa de erro de conversão de unidade de óleos lubrificantes que ingressaram no estabelecimento através de unidade de medida de tonel e revendidos em litros, tendo a JJJ acolhida tal correção para efeito de julgamento da lide, do que concordo.

Do exposto, concluo pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Quanto às razões do Recurso Voluntário, inicialmente, o recorrente arguiu preliminar de nulidade do julgamento por inexistir a devida intimação de novo levantamento fiscal, eis que a aludida correção alterou o levantamento originário inherente a apuração de omissão de entradas em 2020, sem explicitar qualquer justificativa ou identificar motivação ou esclarecimento, cuja alteração sequer fora informada ou sinalizada, do que defende que, nos termos do art. 127, § 7º do RPAF deveria ter sido intimado para apresentar nova defesa e não apenas para se manifestar acerca da informação fiscal, do que inquia em vício insanável o julgamento realizado, nos termos do art. 18, II do RPAF, por violar ao exercício do direito de defesa e do contraditório do recorrente.

No caso presente, trata-se de refazimento do levantamento de estoque, no exercício de 2020, em razão do acolhimento de alegação do próprio contribuinte, inerente à unidade de medidas, sendo-lhe inclusive beneficiado com a redução do valor inicialmente exigido, consoante pode-se comparar do cotejo dos “Anexo 2”, às fls. 13 a 16 e 83 a 86 dos autos, cujas bases de cálculos das omissões apuradas no exercício de 2020 foram reduzidas de R\$ 769.468,56 para R\$ 229.003,61, resultando na redução do ICMS originalmente exigido de R\$ 138.504,34 para R\$ 41.220,65, na busca da verdade material, no devido processo legal e do pleno direito de defesa e do contraditório, de cujo resultado o sujeito passivo foi cientificado (fl. 88), mantendo-se, naquela oportunidade, silente, fato esse consignado na própria Decisão recorrida (fls. 101), sendo descabida a citação do art. 127, § 7º do RPAF, visto que, no caso concreto, é pertinente a previsão ínsita no § 8º do mesmo dispositivo legal, abaixo transcritos:

*Art. 127. O autuante terá o prazo de 30 (trinta) dias, contado da apresentação da defesa, para prestar a informação fiscal.*

*§ 7º Se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no § 1º do art. 18.*

*§ 8º É dispensada a ciência do sujeito passivo na hipótese de refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pela autuada.*

Ademais, à exaustão, o contribuinte exerceu seu pleno direito de defesa, manifestando-se nos autos, além de sua impugnação, através de interposição de Recurso Voluntário, oportunidade que apresenta novas razões e provas documentais, resultando na conversão do PAF em diligência ao autuante (fls. 364/365), o que ensejou em quatro informações fiscais (2 a 5), pelas quais foram avaliadas todas as alegações doapelante e provas documentais, resultando em ajustes (fls. 374/380 e 418/430), dos quais foi cientificado o contribuinte (fls. 383, 398 e 432), tendo naquelas oportunidades apresentado novas manifestações (fls. 385/387; 400/407 e 435), o que se demonstra a incansável busca da justiça e verdade material, em razão das alegações e provas documentais, tendo o recorrente, ao final, na manifestação de 12/01/2023 (fl. 435), expressado e reconhecido que suas alegações, presentes nas manifestações de 14/11/2022 e 21/12/2022, foram examinadas e acatadas pelo autuante, quanto as questões fáticas.

Válido, ainda, registrar que, ao contrário do que afirma o recorrente, não ocorreu a alegada majoração e nem o valor da omissão de entradas era no valor de R\$ 14,04 no exercício de 2020, pois, às fls. 16 dos autos, se verifica através do levantamento analítico que a base de cálculo da omissão de entradas é de R\$ 769.468,56, a qual foi reduzida para R\$ 229.003,61 (fl. 86), ensejando a redução do ICMS exigido de R\$ 138.504,34 para R\$ 41.220,65, conforme consignado na Decisão recorrida.

Diante destas considerações, não há de ser reconhecida a pretensão recursal de nulidade da Decisão recorrida, até porque não há nulidade sem prejuízo (princípio *pas de nullité sans grief*), pois, para que o ato seja declarado nulo é preciso que haja, entre a sua imperfeição ou atipicidade e o prejuízo às partes, um nexo efetivo e concreto, o que não ocorreu, mesmo quanto ao fato alegado (fl. 120) de que o autuante se equivocou quanto da capitulação do Auto de Infração, já que “*o levantamento fiscal resultou em diferença de entradas e não de saídas, como afirmado*”, até porque, em que pese na acusação constar “*Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas ...*”, é inegável que também consigna a constatação das duas hipóteses de diferenças (entradas e saídas) ao registrar: (... *decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas*”, o que afasta qualquer possibilidade de mudança de fulcro da acusação fiscal. Logo, se, a despeito de imperfeito, o ato atingiu o seu fim, sem acarretar-lhes prejuízo, não há cuidar-se de nulidade, cujo princípio os tribunais superiores brasileiros entendem pertinente.

No mérito, observa-se que com o expresso reconhecimento do sujeito passivo, às fls. 435 dos autos, de que “*Da leitura do conteúdo da Informação Fiscal 4, é possível verificar que o ilustre Auditor acatou tudo quanto alegado no que diz respeito as questões fáticas*”, restando apenas a lide quanto “*a nulidade do julgamento em razão da não abertura de prazo de 60 dias para se manifestar sobre as alterações realizadas no levantamento auto de infração original e a*

*desconsideração do saldo dos itens inservíveis...*”, cuja preliminar já foi avaliada, entendendo remanescer apenas a análise relativa a desconsideração do saldo dos itens inservíveis.

Sobre a questão desconsideração do saldo dos itens inservíveis, o autuante, quando da Informação Fiscal 4, às fls. 414 e 415 dos autos, esclarece que “*Quando o item de mercadoria está na condição de “inservível” o adequado é a utilização do CFOP 5927. Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração. Certamente não é o caso que se apresenta*”, de cujo entendimento concordo, pois, não existe item de mercadoria para tal condição, de modo que se possa considerar tal saldo de estoque, como deseja o recorrente, até porque todas as entradas e saídas dos itens de garantias foram devidamente considerados no levantamento fiscal.

Válido registrar que a alegação recursal diz respeito apenas aos “*saldos dos itens inservíveis*”, eis que, conforme já consignado pelo autuante:

1. “*Semelhante ao que ocorreu no exercício de 2019, foi verificado que as mencionadas movimentações foram consideradas de modo integral para apuração do quantitativo de Saídas do referido item de mercadoria, considerando, portanto, as movimentações de baixa de mercadorias, não havendo a necessidade de qualquer ajuste*” (fl. 76);
2. “*A título de esclarecimento, cabe informar que no exercício de 2019 não foram consideradas as operações de CFOP 1949, tais operações com o mencionado CFOP, foram objeto de alegação de defesa e foram consideradas pertinentes, levando aos ajustes e tais itens objeto de ajuste estão destacados na ABA da planilha PÓS DEFESA (...).*

*Como pontuado acima, reafirmo, o levantamento relativo ao ano de 2020, contemplou as operações efetuadas com o CFOP 1949, por consequência, não houve razão para qualquer correção, com a permanência dos valores iniciais.*” (fl. 371);

3. “*O entendimento é que veículos em período de garantia, tem peças substituídas sem ônus para o cliente, sendo tais itens remetidos/devolvidos ao fabricante da peça ou do veículo, com a posterior substituição ou recomposição do estoque da concessionária*”. (fl. 417).

Contudo, cabe razão ao recorrente quanto às demais alegações, objeto de várias manifestações e avaliações, tipo:

“INFORMAÇÃO FISCAL 2”, na qual o autuante, em relação ao exercício de 2019, apurou a redução do imposto originalmente exigido de R\$ 431.126,13 para R\$ 138.158,32 (fl. 373), em decorrência das alegações de defesa inerentes a movimentação de itens de mercadorias com CFOP 1949.

“INFORMAÇÃO FISCAL 4”, na qual o autuante, em relação ao exercício de 2020, apurou a redução do imposto de R\$ 41.220,65 para R\$ 34.620,77 (fl. 416), em decorrência do preço unitário e consequente redução da base de cálculo da omissão de entrada.

Diante de tais considerações recursais, o Auto de Infração seria Procedente em Parte, no valor de **R\$ 172.779,09**, sendo R\$ 138.158,32 para o exercício de 2019 e R\$ 34.620,77 para o exercício de 2020.

Contudo, ultrapassada a análise das razões recursais, de ofício, farei as seguintes considerações:

Apesar da acusação fiscal tratar de “... *omissão de saídas (...) decorrente de falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas (...)*”, vislumbro que, **desde o início**, a exigência do ICMS trata de presunção legal de saídas anteriores, apurada através de omissões de entradas de mercadorias (fls. 5/17), cuja falha não enseja nulidade eis que na acusação constam as duas hipóteses de diferenças (entradas e saídas), o que afasta qualquer possibilidade de mudança de fulcro da acusação fiscal e não acarretou qualquer prejuízo ao contraditório e ao direito de ampla defesa, conforme preliminar já analisada.

Válido registrar que “*entrada não registrada*” não é fato gerador do imposto, porém, permite concluir, simultaneamente, os seguintes **fatos geradores de ICMS**, diversos e independentes:

- O primeiro fato gerador decorre da constatação de diferenças de entradas superior às de saídas de mercadorias, como no caso em análise, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, ou seja, a das operações de entrada, 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, os fatos geradores da primeira exação fiscal decorrem da presunção legal de **operações anteriores do próprio sujeito passivo**, não oferecidas à tributação, cujas receitas serviram de aporte às compras não registradas, **independentemente de tratarem de mercadorias tributadas ou não**, pois o que se exige, por presunção legal, é o imposto em decorrência do suporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas. Logo, não são as mercadorias não registradas que devem ser objeto de avaliação do tipo de sua tributação.

Neste caso específico, a única incompatibilidade é a exigência concomitante do imposto entre as diferenças de saídas e de entradas apuradas na auditoria de estoque, que deve prevalecer a de maior expressão monetária, sob pena de cobrança em duplicidade, caso a receita da omissão de saída tenha sido usada como suporte financeiro das aquisições não registradas.

- O segundo fato gerador, não objeto do Auto de Infração, decorre da constatação da diferença de entradas de mercadorias sem notas fiscais, conforme apurada na auditoria de estoque, em razão da condição de responsável solidário do contribuinte/autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que, nos termos do art. 6º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, 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 ou simples entrega 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, exigido ao autuado **na condição de contribuinte solidário**, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais.

- Já o terceiro fato gerador, também não objeto deste Auto de Infração, decorre da constatação da diferença de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária, 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, exigido na infração anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, nos termos previstos no art. 8º, § 4º, I, “a” da Lei nº 7.014/96.

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

Assim, diante de tais considerações, apesar de não arguidas pelo recorrente, mas por se tratar de elemento da constituição do lançamento do crédito tributário, **de ofício**, através dos dados ínsitos no “**RELATÓRIO DA DMA CONSOLIDADA – 2019/2020**”, constante do sistema de Informações do Contribuinte da SEFAZ, no qual:

#### *INSTRUÇÃO*

*1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.*

*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. (grifei)*

*3 - Não sendo obtidos ou apresentados pelo contribuinte dados que possibilitem o cálculo da proporcionalidade admitida nos termos do item 1, o preposto fiscal lançará o ICMS devido utilizando como base de cálculo o valor total da omissão de operações de saída apurada, devendo ser registrada no termo de encerramento de fiscalização tal impossibilidade, sob pena de não registro do auto de infração.*

4 - Entendendo o preposto fiscal que, no caso concreto, não cabe a aplicação da proporcionalidade prevista no item 1, tais circunstâncias de convencimento deverão estar registradas no termo de encerramento de fiscalização, sob pena de não registro do auto de infração.

No caso concreto, por se tratar de contribuinte com a atividade econômica principal de “*Comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários novos*” e secundária de: “*Serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores*” e “*Comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores*”, onde comercializa inúmeros produtos tributáveis e com tributação encerrada, deve-se aplicar a proporcionalidade acima prevista.

Assim, diante de tais considerações, apesar de não arguidas pelo recorrente, mas por se tratar de elemento da constituição do lançamento do crédito tributário, **de ofício**, através dos dados insitos no “RELATÓRIO DA DMA CONSOLIDADA – 2019/2020”, constante do sistema de Informações do Contribuinte da SEFAZ, no qual:

1. Para o exercício de 2019, consigna saídas no total de R\$ 115.859.552,69 e saídas tributadas de R\$ 292.165,75, o que implica no percentual de operações tributadas de 0,25%;
2. Para o exercício de 2020, consigna saídas no total de R\$ 99.035.976,32 e saídas tributadas de R\$ 174.678,98, o que implica no percentual de operações tributadas de 0,18%

Assim, aplica-se as aludidas proporcionalidades sobre os impostos remanescentes exigidos, o que resulta no ICMS a exigir no valor de R\$ 407,70 para a infração 1, conforme a seguir demonstrado:

Data Ocorrência	Data Venctº.	B. Cálculo	Alíq.	Multa	Valor ICMS	% Prop.	ICMS Devido
31/12/2019	09/01/2020	767.546,22	18%	60%	138.158,32	0,25%	345,38
31/12/2020	09/01/2021	192.337,61	18%	60%	34.620,77	0,18%	62,32
<b>TOTAIS:</b>					<b>172.779,09</b>		<b>407,70</b>

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206837.0030/21-4, lavrado contra **PATEO COMÉRCIO DE VEÍCULOS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento no valor de **R\$ 407,70**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de abril de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS