

Nº AUTO: 20232700200060

SUJEITO PASSIVO: CASA ALEGRIA COMERCIO ATACADISTA DE
GÊNEROS ALIMENTICIOS LTDA

CNPJ: 09.462.690/0004-18

CAD/ICMS: 00000003132480

ENDEREÇO: RUA MARTINS COSTA, 325 – BAIRRO JOTÃO, JI-PARANÁ/RO

**DECISÃO 20232700200060/2025/PARCIAL PROCEDENTE COM
RECURSO/1ª/TATE/SEFIN**

1) Ação fiscal de auditoria. Levantamento de estoques. Presunção legal de saídas desacobertas de notas fiscais. 2) Defesa tempestiva. 3) Infração não ilidida. Diferença apurada pelo fisco atesta a ocorrência do ilícito. Alteração na forma de cálculo do MVA para considerar o valor de todas as saídas de mercadorias do estabelecimento e não somente das operações de venda. 4) Auto de infração julgado parcialmente procedente, exclusivamente por conta da diminuição do MVA apurado por esta unidade de julgamento.

1. RELATÓRIO

O auto de infração é decorrente de procedimento fiscal vinculado à DFE emitida pela Gerência de Fiscalização da Coordenadoria da Receita Estadual, com escopo de Auditoria Geral, ano de 2021 (o contribuinte requereu baixa de sua inscrição estadual em 26/11/2021).

Foi lavrado Termo de Início de Fiscalização em 25/08/2023 (sem visita ao estabelecimento), do qual o sujeito passivo teve ciência em 13/09/2023, através do DET. Houve uma prorrogação de prazo para o término da ação fiscal que definiu como limite para o encerramento da fiscalização a data de 23/12/2023.

O auto de infração foi lavrado em 23/10/2023, com ciência do sujeito passivo nessa mesma data.

Há que se ressaltar que esta análise de julgamento decorre de decisão prolatada pela Câmara de Segunda Instância, que anulou julgamento singular anterior, acatando reclamação de recurso que alegou que *“o julgador monocrático em momento algum deixa claro como sua decisão chegou em Parcialmente Procedente, isto é, em momento algum o mesmo demonstra através de levantamentos o porquê de tais valores serem devidos ou indevidos”*

1.1 DOS FATOS

O relatório apostado no processo pela ação fiscal discrimina os procedimentos de dois autos de infração: o que aqui se analisa (20232700200060) e o auto 20232700200059, que se refere à tributação feita sobre o estoque final do estabelecimento quando do encerramento de suas atividades e pedido de baixa.

A principal peça que justifica os autos de infração lavrados pela ação fiscal e os valores que os compõem é a planilha denominada “Fiscalização Estoque”, onde, em aba de mesmo nome, estão expostos os registros do Estoque Inicial, Entradas, Saídas e Estoque Final informados pelo contribuinte em sua escrita fiscal.

A partir dos registros mencionados, para o auto em análise, o levantamento fiscal apurou o que deveria ser o estoque de cada produto comercializado pela empresa e comparou o resultado com o que de fato foi escriturado como estoque final pelo contribuinte.

A diferença positiva entre o estoque apurado pela ação fiscal (Estoque Inicial + Entradas – Saídas) e o estoque escriturado pela empresa em seu registro de inventário foi tratada como fato determinante para a caracterização da infração de saída de mercadorias desacobertas de nota fiscal, motivo pelo qual se lavrou o presente auto de infração, conforme previsto no § 2º do artigo 71 da Lei 688/1996:

§ 2º. A diferença apurada por meio de levantamento fiscal é considerada decorrente de operação ou prestação tributada, devendo o imposto sobre a diferença apurada ser exigido mediante a aplicação da alíquota interna prevista no inciso I do artigo 27, conforme o caso, salvo no caso em que não for possível determinar individualmente a alíquota aplicável, devendo, nesse caso, ser aplicada a maior alíquota utilizada pelo contribuinte, no período levantado, hipótese em que deverá ser considerada esta alíquota, independentemente do regime de tributação a que estiver sujeita a mercadoria.

O fisco justifica o não direito ao crédito por conta da constatação de entrada de mercadorias sem nota fiscal, com base no artigo 36 do RICMS.

Cita outros fatos que confirmam e sustentam a presunção de saída de mercadorias desacobertadas de nota fiscal (uma operação tributável não registrada): (1) a existência de saldo credor acumulado em todo o período fiscalizado, inconcebível para estabelecimento comercial e (2) movimento de mais de 2 milhões de reais em saídas de mercadorias, porém, com pagamento de apenas R\$ 189,43 de ICMS no ano.

Para a aferição da base de cálculo do imposto lançado, a ação fiscal tomou por base o valor médio da venda de cada produto alvo. Inexistindo operação de venda para o produto, tomou-se por base o custo médio unitário acrescido de MVA específico do item ou geral do estabelecimento (87,57%).

Além de indicar se referir o caso à “presunção legal de ocorrência de operações tributáveis realizadas sem o pagamento do imposto”, o relatório fiscal sustenta o arbitramento da base de cálculo do imposto, com base no artigo 30, inciso IV do RICMS:

Art. 30. O Fisco estadual poderá fazer o arbitramento da base de cálculo do imposto,

desde que ocorra qualquer das seguintes hipóteses: (Lei 688/96, arts. 23 e 71)

IV - falta de emissão de documento fiscal a que esteja obrigado o contribuinte, ou emissão em desconformidade com a operação realizada;

Transcreve, também, como sustentação do resultado da ação fiscal, os dizeres do artigo 71, *caput* e parágrafo segundo, da Lei 688/1996:

Art. 71. O movimento real tributável realizado pelo estabelecimento em determinado período poderá ser apurado por meio de levantamento fiscal, em que poderão ser considerados, isolados ou conjuntamente, os valores das mercadorias entradas, das mercadorias saídas, dos estoques inicial e final, dos serviços recebidos e dos prestados, das despesas, dos outros encargos e do lucro do estabelecimento, bem como de outros elementos informativos.

§ 2º. A diferença apurada por meio de levantamento fiscal é considerada decorrente de operação ou prestação tributada, devendo o imposto sobre a diferença apurada ser exigido mediante a aplicação da alíquota interna prevista no inciso I do artigo 27, conforme o caso, salvo no caso em que não for possível determinar individualmente a alíquota aplicável, devendo, nesse caso, ser aplicada a maior alíquota utilizada pelo contribuinte, no período levantado, hipótese em que deverá ser considerada esta alíquota, independentemente do regime de tributação a que estiver sujeita a mercadoria.

E tipifica a infração e a correspondente penalidade pela capitulação dada pelo artigo 77, inciso VII, alínea e-2 da Lei 688/1996:

VII - infrações relacionadas às operações com mercadorias ou bens ou, ainda, aos casos de prestações de serviços:

e) multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto incidente sobre o valor da operação ou da prestação:

2. pela aquisição, importação, recebimento, posse, transporte, estocagem, depósito, venda, exportação, remessa ou entrega de mercadorias desacompanhadas do documento fiscal próprio ou em situação fiscal irregular;

Na finalização do relatório fiscal são discriminadas todas as abas das planilhas que compõe o arquivo xlsx “Fiscalização Estoque”, onde consta a planilha “Crédito Tributário – Levantamento Fiscal”, que detalha os acréscimos de juros (SELIC) e da multa aplicada sobre o valor do ICMS atualizado pela variação da UPF entre a data de ocorrência do fato gerador e a de lavratura do auto de infração, conforme determinado pela legislação tributária.

O crédito tributário lançado pelo auto de infração foi de:

ICMS: R\$ 416.523,94.

Multa: R\$ 488.495,18.

Juros: R\$ 98.258,00.

At. Monetária: R\$ 0.

Total: R\$ 1.003.277,12.

2. ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

Inicia relatando que o levantamento fiscal deduziu que o sujeito passivo teria (grifos originais) *“realizado saídas de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal próprio, apurada em levantamento fiscal*

realizado nos termos do artigo 71 da Lei 688/96, sendo aplicada a presunção de omissão de operações e prestações de serviços tributáveis.

Reclama que o mesmo levantamento fiscal culminou na lavratura de outro auto de infração (20232700200059), constituído sob os dizeres de:

“falta de pagamento de ICMS devido no encerramento das atividades do sujeito passivo com saldo em estoque de mercadorias para revenda. O sujeito passivo solicitou baixa eletrônica do estabelecimento em 26/11/2021 e declarou um estoque de mercadorias para revenda em 30/11/2021 no valor total de R\$ 1.966.487,61.”

No entendimento da defesa, *“foram aplicadas 02 (duas) penalidades, sobre uma mesma conduta, isto é, o mesmo fato gerador. O bis in idem, que constitui a cobrança de um mesmo tributo por duas vezes, ou seja, quando ocorre uma cobrança duplicada sobre o mesmo fato gerador de um tributo.”*

Em preliminares, contesta que:

- I. *“a planilha que a autoridade fiscal elaborou, denominada de: “Fiscalização Estoque”, é de difícil compreensão, haja vista, que não traz os requisitos claros de como se chegou a apuração dos valores objeto da presente ação fiscal, pois, simplesmente se lançou números e valores na mesma sem informar ao autuado de onde saíram tais números, valores e/ou diferenças que possibilitassem o entendimento da defendente, pois, com essa falta de entendimento, pela defendente, a essa autuação sofrida, se tornou impossível a*

mesma realizar sua defesa, que, conseqüentemente, gerou cerceamento de defesa”.

- II. Repete sobre “a dupla penalidade imposta a defendente, constituída através do Auto de Infração nº 20232700200059, conforme acima mencionado, o qual gerou com este a duplicidade da cobrança do ICMS, ou seja, está se exigindo duas vezes o mesmo imposto sobre o mesmo fato gerador que é a questão dos estoques, tanto é que a autoridade fiscal elaborou apenas uma planilha para as duas ações, a qual contém os mesmo produtos, com valores tirados não se sabe de onde pela autoridade fiscal, pois, tal planilha é omissa e impossível o seu entendimento.”*

Acerca dos valores expressos no auto de infração, relata que:

“não foi entregue ao defendente nenhuma memória de cálculo de como se chegou a esses valores, tais como: valor do tributo, cálculo da multa e juros, que somados totalizam o referido valor da presente autuação de R\$ 1.003.277,12. Tão pouco ficou claro como se chegou ao montante de R\$ 2.380.136,82, valor este, segundo consta na autuação, ser referente a base de cálculo dos demais valores (imposto e multa), porém, também não existe uma memória de cálculo de como se chegou a esse valor. Deixando, dessa forma cristalina, o cerceamento de defesa do autuado.”

Quanto à formalidade:

- I. reclama que não tomou ciência do Termo de Início da ação fiscal específica do levantamento que resultou no auto em análise;
- II. não se cumpriu a determinação imposta pelo § 6º do artigo 71 da Lei 688/1996:

§ 6º Caso o Auditor Fiscal de Tributos Estadual - AFTE apure descumprimento de obrigação acessória no decorrer do levantamento fiscal previsto no caput, que não foi objeto de notificação via Sistema Fisconforme ou DET, deverá conceder o prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável uma única vez por igual período, a pedido do sujeito passivo, para que este regularize a pendência, salvo se, durante a concessão do prazo, ocorrer a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

- III. E transcreve o texto do Art. 1º do Decreto nº 24.202/2019:

Art. 1º. Deverão ser adotados os procedimentos a seguir estabelecidos em relação às ações fiscais distribuídas até a data de publicação deste Decreto:

I - as inconsistências e o imposto apurado pela fiscalização serão objeto de notificação prévia para o sujeito passivo efetuar a autorregularização no prazo de 30 (trinta) dias.

Noutro tópico, denominado VIOLAÇÃO DO ART. 142 DO CTN – UTILIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO NA AUTUAÇÃO E CERCEAMENTO DE DEFESA, argumenta:

Como se sabe, no processo administrativo tributário deve ser respeitado o princípio da

busca pela verdade material, que decorre diretamente do princípio da legalidade, que se aplica à Administração Pública por força do art. 37, caput, da CF/88, dispondo que:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, oralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte (...).

Por meio do princípio, retro mencionado, estabeleceu-se que o Fisco não pode agir baseado em presunções, e que deve haver sempre a motivação dos lançamentos para permitir o entendimento e defesa por parte dos contribuintes.

Sob a ótica da defesa, “não ficou demonstrado claramente quais mercadorias tiveram suas saídas desacompanhadas de documento fiscal próprio.”

Aborda que:

grande parte das Notas Fiscais autuadas representam operações em que não ocorre o fato gerador do ICMS, pois trata-se de situações como Transferências de mercadorias ocorridas entre os mesmos estabelecimentos comerciais da Impugnante. Não ocorrendo fato gerador do imposto de ICMS e tão pouco a sua cobrança, nos moldes da Sumula nº 166 do STJ, onde a mesma determina que: “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a

transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.”

Questiona, noutro tópico, a *AUSÊNCIA DE INFORMAÇÕES REFERENTES À CORREÇÃO MONETÁRIA E AOS JUROS DE MORA – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO*. Nas palavras da defesa, “*não foram elaborados e nem apresentados planilha de cálculo de como se chegou a tais valores.*”

Reclama que “*não há, no auto de infração, citação expressa do dispositivo legal que define a infração cometida e lhe comina penalidade*”, o que contraria o artigo 100 da Lei 688/1996. Em seguida, repisa análise sobre os artigos 71 e 72 da Lei 688/1996, utilizados pela ação fiscal para a justificativa do procedimento, mas que não impõem nenhuma exigência ao contribuinte.

No MÉRITO, a defesa volta a dizer que o auto de infração seja vinculado às operações de transferências de mercadorias feitas entre estabelecimentos do contribuinte, fato que ensejaria no afastamento da tributação, conforme entendimento consolidado administrativa e judicialmente. E relata vários estudos sobre o tema.

Reclama terem sido incluídos no auto de infração vários produtos destinados a uso e consumo no estabelecimento do sujeito passivo, transcrevendo tabela exemplificativa com itens correspondentes a “sacos de lixo”.

Questiona o MVA utilizado pela ação fiscal para o arbitramento dos valores de base de cálculo do imposto lançado no auto de infração que superou o patamar de 100% para a maioria dos itens, divergindo do que indica o artigo 31 do RICMS.

Tal como em relação à inclusão de itens que se destinam a uso e consumo no estabelecimento (e não à revenda), a defesa reclama sobre a inclusão de produtos já atingidos pela substituição tributária, de forma que o imposto pela saída, de qualquer forma, já teria sido pago antecipadamente. E apresenta tabela/lista com produtos que entende estarem na abrangência da substituição tributária.

Retoma o tema do cerceamento de defesa ao alegar que a planilha elaborada pelo fisco somente indicou a expressão OPER. TRIBUTÁVEL NÃO REGISTRADA, questionando “*que operações seriam essas que não foram registradas??*”.

Finaliza pedindo pela improcedência do auto de infração de acordo com todos os itens de sua argumentação.

3. FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

3.1 – DA PRESUNÇÃO

Apesar de muito reclamada pela defesa, a imposição da presunção é cabível, conforme disposto na Lei 688/1996 (artigo 73):

Art. 73. Para efeito da incidência do imposto de que trata esta Lei, presumir-se-á operação tributável não registrada quando constatado:

III - divergência apurada mediante o cotejo físico das mercadorias ou bens e o número de unidades escrituradas, assim entendida a diferença entre o estoque inicial adicionado das entradas e subtraído das saídas no respectivo período.

Observo que nem o auto de infração e nem o relatório fiscal especificaram a correta justificativa que determina a presunção que sustenta a lavratura do auto e a constituição do crédito tributário nele expresso. Relevo esta ausência, dado que a divergência demonstrada pelo levantamento fiscal possui lógica contábil e matemática que a conclusão acerca da saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais.

Porém, como a defesa abordou o embasamento escrito pela ação fiscal e teceu pertinentes questionamentos, esclarece-se nesta análise a correta justificativa para a consideração da presunção que prevê a incidência do imposto para a situação infracional narrada pelo auto de infração.

Pela leitura do relatório fiscal e da planilha que evidenciou a ocorrência do fato imponible para a cobrança do ICMS lançado, compreende-se que o levantamento do fisco seguiu exatamente o que prevê o inciso III do artigo 73 da Lei 688/1996: foram somados o estoque inicial e as entradas de cada produto de forma individualizada e o valor encontrado foi subtraído das saídas de cada item. O resultado dessa operação evidencia o que deveria ser o estoque do produto alvo que deveria estar assim escriturado na EFD do contribuinte.

Sendo o valor do estoque apurado pela equação contábil maior do que o que consta registrado pelo contribuinte na informação de seu inventário, por uma interpretação lógica, deriva a constatação de que houve a saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais, já que todos os dados utilizados pelo fisco foram extraídos das EFD's da empresa.

A legislação tributária é clara em determinar a presunção de ocorrência de operação tributável não registrada quando constatada *“divergência apurada mediante o cotejo físico das mercadorias ou bens e o número de unidades escrituradas”*. E veja que sequer é necessário interpretar o que seria a divergência entre cotejo físico das mercadorias ou bens e o número de unidades escrituradas, já que a própria lei se encarrega de sua definição: **“assim entendida a diferença entre o estoque inicial adicionado das entradas e subtraído das saídas no respectivo período”**.

O que se compreende dos fatos é que o fisco apenas explicitou a aparência do que já está demonstrado pela escrita fiscal do contribuinte. Não deixa de ser um raciocínio de conclusão matemática a determinação da irregularidade a que se refere a autuação: o quantitativo do estoque inicial de determinado produto, somado às quantidades de aquisições desse mesmo produto e subtraído de suas saídas, deve corresponder ao estoque final registrado na EFD do contribuinte. A divergência, como no caso concreto, ensejou a lavratura do auto de infração.

Assim, não se pode dizer que o fisco esteja autuando a saída de mercadorias remetidas em transferência para outro estabelecimento do mesmo contribuinte como divaga a defesa: o que se tributou foram as saídas de mercadorias desacobertas de notas fiscais, fato que por si só tipifica o ilícito tributário. As operações de transferência de mercadorias

Outrossim, é relevante a informação fiscal acerca do relato de existência contínua de saldos credores de ICMS do contribuinte, empresa comercial, sem apuração de imposto a pagar em nenhum mês do período da ação fiscal, carregando, inclusive, saldo credor de período anterior.

3.2 – DA LAVRATURA DE DOIS AUTOS DE INFRAÇÃO PELA MESMA AÇÃO FISCAL, BASEADAS NUMA MESMA PLANILHA

O relatório feito pelo fisco esclarece que o auto de infração em análise se refere à constatação de ocorrência de saídas de mercadorias do estabelecimento do sujeito passivo desacobertas de notas fiscais. Já o outro auto de infração (20232700200059), se referiu, especificamente, às mercadorias existentes no estoque do estabelecimento do contribuinte na data do encerramento de suas atividades, logo, não se misturam os valores lançados por cada um dos autos lavrados.

3.3 – SOBRE A PLANILHA “FISCALIZAÇÃO ESTOQUE”

A manifestação do sujeito passivo alega cerceamento de defesa por ser de difícil compreensão a referida planilha elaborada pelo fisco.

Inicialmente, é pertinente esclarecer que o levantamento fiscal quantitativo, por si só, é uma ferramenta de maior complexidade e, conseqüentemente, de compreensão mais trabalhosa.

A par dos fatos, entendo ser relevante o clareamento do que foi exposto como ato infracional na planilha questionada pela defesa.

Para o auto de infração em análise, interessa, inicialmente, os dados relacionados com as operações que indicam a ocorrência de “Operação Tributável Não Registrada”, definida pelas linhas vinculadas à coluna AC da planilha “Fiscalização Estoque”, que se encontra em arquivo xlsx de mesmo nome. Os cálculos de apuração do imposto devido, neste auto de infração, se referem apenas às operações em que o levantamento fiscal constatou o que chamou de operação tributável não registrada.

Chamo a atenção para o fato de que os valores do crédito tributário do auto em julgamento se restringem até a coluna AG da planilha Fiscalização Estoque.

Para melhor esclarecimento, é relevante informar que a valoração da base de cálculo do ICMS (coluna AE) e do ICMS devido (coluna AG), para as demais constatações, diferentes da Operação Tributável Não Registrada, estão todas com valores iguais a zero nessas colunas.

Acato a alegação da defesa acerca da dificuldade de compreensão da planilha Fiscalização Estoque, razão pela qual insiro as explicações dos cálculos numéricos nela expressos, conforme preceitos contábeis de apuração da infração descrita pela ação fiscal e acima expostos.

3.4 – SOBRE OS VALORES DO AUTO DE INFRAÇÃO

Vejo com não pertinente a reclamação da defesa, dado que a planilha Fiscalização Estoque evidencia o valor do ICMS devido (coluna AG), bem como consta no processo outra planilha, de simples leitura, denominada Crédito Tributário Total, a qual descreve os juros (exclusivos da taxa SELIC) e a multa aplicada sobre o valor do tributo, considerado vencido numa única data, no mês 11/2021. Referidos dados fazem parte do processo e são de conhecimento do contribuinte.

3.5 – ATOS FORMAIS

Houve Termo de Início de Fiscalização, remetido e recebido pelo contribuinte através de seu Domicílio Eletrônico tributário (DET), em 13/09/2023, aposto pela ação fiscal na Folha 07 do processo inicial numerado pelo autor do feito, vinculando corretamente a Designação que resultou no auto de infração em análise.

3.5.1 – DESCUMPRIMENTO DO § 6º DO ARTIGO 71 da Lei 688/1996

Trata-se de reclamação sem fundamento.

O contribuinte teve procedimento prévio de fiscalização que o notificou acerca da irregularidade deste processo, oportunizando que fosse feita a autorregularização sem a imposição de penalidade de multa, o que não ocorreu.

Ademais, o § 6º do artigo 71 da Lei 688/1996 se refere, tão somente, para casos de infrações vinculadas a descumprimento de obrigações acessórias, o que não é o caso.

3.6 – RECLAMAÇÃO SOBRE A UTILIZAÇÃO DA PRESUNÇÃO

Em tema repetido, a defesa volta a atacar a utilização da presunção para a feitura do auto de infração.

Como já exposto, esta análise de julgamento esclareceu a omissão da vinculação do fato com a transcrição do inciso III do artigo 73 da Lei 688/1996, que justifica a presunção para o caso, bem como detalhou com outras explicações os números da planilha do fisco.

Não procede a reclamação da defesa ao dizer que *“não ficou demonstrado claramente quais mercadorias tiveram suas saídas desacompanhadas de documento fiscal próprio”*. Esta informação está evidente, dado que a planilha do fisco discriminou os valores do imposto devido para cada produto individualmente.

Também não procede a tese da defesa que argumenta possível tributação sobre operações de saídas em transferências feitas pelo contribuinte, já que a autuação não se deu sobre nenhuma operação de saída escriturada pela empresa. Nenhuma nota fiscal que acobertou saída de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo contribuinte foi alvo da autuação do fisco. Somente foi lançado como imposto sobre as saídas de mercadorias desacobertadas de notas fiscais. Para o caso, não há que se falar que as saídas em tais condições tenham sido remetidas em operações de transferência sem a incidência do ICMS. Não é o caso.

Assim sendo, toda a exposição da defesa sobre a não incidência do ICMS em operações de transferência é inútil, pois, repetindo, o que foi autuado foram as saídas de mercadorias desacobertadas de notas fiscais.

3.7 - AUSÊNCIA DE INFORMAÇÕES REFERENTES À CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS

Não foi inserido nenhum valor de atualização monetária no auto de infração. E os juros lançados correspondem, tão somente, à variação da taxa

SELIC entre a data considerada para o fato gerador (novembro de 2021) e a data de lavratura do auto de infração, conforme previsão legal. E como já exposto, existe planilha no processo que discrimina o valor de cada consectário do imposto lançado (multa e juros).

3.8 – CITAÇÃO EXPRESSA DO DISPOSITIVO LEGAL QUE DEFINE A INFRAÇÃO E A PENALIDADE

A lei exige que o auto capite a infração e a penalidade correspondente. Para o caso, além do detalhamento dos fatos narrados pela ação fiscal, foi indicada a capitulação do artigo 77, inciso VII, alínea e-2 da Lei 688/1996.

A conferir o *caput* do artigo 77, temos:

Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes:

Portanto, perfeitamente demonstrada a infração (texto do inciso) e a multa (valoração da penalidade):

VII - infrações relacionadas às operações com mercadorias ou bens ou, ainda, aos casos de prestações de serviços:

e) multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto incidente sobre o valor da operação ou da prestação (PENALIDADE):

2. pela aquisição, importação, recebimento, posse, transporte, estocagem, depósito, venda, exportação, remessa ou entrega de mercadorias desacompanhadas do documento fiscal próprio ou em situação fiscal irregular (INFRAÇÃO);

3.9 – SUPOSTOS PRODUTOS DESTINADOS A USO E CONSUMO E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Verifica-se que a planilha elaborada pela ação fiscal teve como pressuposto (correto) o tratamento tributário dado pela escrita fiscal do contribuinte em relação aos registros dos produtos por ele adquiridos. No

exemplo apresentado pela defesa (sacos de lixo), verifica-se pela entrada dessas mercadorias que o contribuinte informou tratar-se de aquisições destinadas à revenda e não a uso e consumo, conforme consta em sua EFD.

E da mesma forma se observa em relação aos produtos supostamente abrangidos por substituição tributária: o registro de entrada das mercadorias que compuseram o auto de infração foi feito pelo contribuinte com o creditamento do ICMS, logo, não há que se falar em saída sem débito do imposto, pois restou demonstrado o seu não pagamento de forma antecipada.

Por fim, referente aos fatos, observa-se que a planilha do fisco retirou do cálculo do crédito tributário as mercadorias documentalmente vinculadas ao ativo imobilizado e outras efetivamente atingidas por substituição tributária.

3.10 – SOBRE O MVA APLICADO PALA AÇÃO FISCAL

A defesa reclama pela exorbitância do MVA calculado com base nas vendas registradas pelo estabelecimento autuado.

Não se trata de utilizar o arbitramento de margem de valor agregado previsto no artigo 31 do RICMS, já que a ação fiscal demonstrou a efetiva margem de agregação para a grande maioria dos produtos, conforme registros de compra e venda do próprio sujeito passivo, dando mais perfeição aos fatos.

Porém, entendo que o fisco, ao mensurar a margem de agregação, tão somente com base nas operações de venda, mesmo demonstrando diversas ocorrências de saídas de mercadorias feitas por transferências, cuja margem de agregação foi bem menor do que a das vendas (tal como exposto na planilha da ação fiscal Fiscalização Estoques), vejo por pertinente a reclamação da defesa.

No caso, tenho como justo que seja aplicada a margem de agregação com base na totalidade das operações de saídas de mercadorias registradas pelo contribuinte em sua EFD. Da mesma forma, quando inexistente a informação do MVA específico do produto alvo, para a aplicação do MVA geral deve ser feito o mesmo procedimento, considerando-se todas as operações de saídas, fato que diminui o valor do imposto lançado pelo auto de infração.

Para tanto, esta unidade de julgamento alterou a planilha original feita pelo fisco, fazendo inserir os novos valores, conforme premissas acima, realçando em cor amarela as colunas que tiveram alteração para os novos valores tidos como imposto devido para cada item tratado como operação tributável não registrada (Fiscalização Estoque: coluna Z – VI Unitário Arbitrado; coluna AA – VI Total Arbitrado; coluna AE – BC ICMS e coluna AG – ICMS Devido). Faço juntada da nova planilha no processo deste auto de infração (PLANILHA JULGADOR SINGULAR 2).

Feitas as correções na planilha Fiscalização Estoque e diminuído o valor do imposto devido, automaticamente fica reduzido o valor do crédito tributário, conforme vinculação de cálculo demonstrada pela planilha “Crédito Tributário – Levantamento Fiscal”.

Por fim, é desnecessário que se analise qualquer fato referente à concessão de créditos neste procedimento fiscal, já que a infração alvo é exclusivamente a saída de mercadorias desacobertadas de notas fiscais, cujas entradas se deram com documentos fiscais e, portanto, com crédito de imposto já apropriado pelo contribuinte.

4. DOS DESPACHOS FEITOS POR ESTA UNIDADE DE JULGAMENTO

É relevante informar que tudo o que foi escrito até então nesta decisão (*ipsis literis*) foi remetido ao sujeito passivo na forma de despacho, em 29/06/2025, onde, além do detalhamento exposto, foi dito que:

Apesar de concluído o raciocínio para um justo julgamento, com base nos documentos apresentados no auto de infração, com a diminuição do crédito tributário total de R\$ 1.003.277,12 (valor original do auto de infração) para R\$ 804.136,77 (PLANILHA JULGADOR SINGULAR 2: aba Crédito Tributário – Levantamento Fiscal), por acatar os argumentos da defesa acerca da incompreensão da utilização da presunção

feita pela ação fiscal, feita sem a citação expressa do artigo da lei com essa permissão, bem como pela compreensível dificuldade de interpretação da planilha original, da qual esta análise aprofundou algumas explicações, a fim de se evitar futura alegação de cerceamento de defesa, remeto, em despacho, o processo para conhecimento do sujeito passivo, com abertura de prazo de 30 dias para apresentação de nova manifestação, caso entenda ser conveniente frente ao que aqui se escreveu.

4.1 – DA MANIFESTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A manifestação do sujeito passivo, juntada ao processo em 13/08/2025, após o recebimento do despacho do julgador singular, reclama, inicialmente, sobre a existência de duas decisões para o mesmo processo, dizendo:

Mas, devido a inconformidade com as decisões, até o momento, exaradas por este tribunal, haja vista, que são decisões divergentes umas das outras e, devido a tais divergências, não trazem uma segurança jurídica ao caso em questão, pois, todas elas elaboradas até o momento não condizem com a realidade dos fatos, bem como tais decisões não são claras, com isso impossibilita a defendente de se defender, ou seja, não há o devido respeito ao princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório, deixa claro nessas decisões, exaradas até agora, bem como, contribuindo para o cerceamento de defesa do contribuinte,

que também, é uma garantia constitucional assegurada ao mesmo.

No entendimento do sujeito passivo, o fato da decisão original de primeira instância ter sido anulada pelo colegiado desse tribunal, indica que:

o processo de auto de infração, ação fiscal, está eivado de vícios e erros, tanto materiais quanto formais, não podendo, portanto, subsistir tal atuação, devendo ser anulada como um todo e, seus efeitos serem julgados como improcedente, pois, faltam provas materiais e formais que o ilícito tributário existiu. Ou seja, pairam dúvidas sobre o julgamento da ação fiscal que não foram devidamente esclarecidas, devendo, portanto, essa ação fiscal ser julgada in dubio pro reo.

E completa:

Posto isto, se torna difícil ao defendente saber quais decisões prevalecem se é a NULA ou a Parcialmente procedente, pois, na dúvida, deve-se aplicar o princípio “In dubio pro réu”, sendo neste caso a NULA, sob pena de afronta ao princípio da ampla defesa e do contraditório, insculpidos em nossa Carta Magna – CF/1988.

4.1.2 – SOBRE A PLANILHA ELABORADA PELO JULGADOR AUTOS DESTA DECISÃO

Conforme mencionado, pela análise dos fatos, este julgador decidiu por alterar a metodologia de apuração do MVA feita pelo autor da ação fiscal, que considerou como margem de agregação a ser aplicada sobre as entradas, cujas saídas se deram sem a emissão de notas fiscais, somente os registros das operações de vendas, sem considerar os registros das operações de transferências.

Esta unidade de julgamento ajustou o MVA para considerar a totalidade dos registros de saídas de mercadorias existentes na escrita fiscal do contribuinte. Obviamente, ao se expandir as operações para além das vendas, o MVA foi diminuído e, conseqüentemente, o valor do crédito tributário também.

Referente ao fato, diz a manifestação do sujeito passivo:

Primeiramente a defendente vem informar que não recebeu tal relatório fiscal, tão pouco recebeu tal planilha conforme acima alegado, não podendo, portando, questionar o afirmado, pois, desconhece de tais documentos, de seu teor relatado e levantamentos realizados em tal planilha, pois, simplesmente recebeu, via DET, o teor da decisão (...).

4.1.3 – SOBRE A COMPLEXIDADE DO LEVANTAMENTO FISCAL

A manifestação repete o texto deste julgador proferido no despacho, onde foi dito que “o levantamento fiscal, por si só, é uma ferramenta de maior complexidade e, conseqüentemente, de compreensão mais trabalhosa”, e partir disso expõe a dificuldade de compreensão dos fatos, dizendo “que somente recebeu o relato da decisão e mais nada”. Dito na manifestação:

Quanto aos demais questionamentos constantes na referida decisão do julgador singular a defendente não tem como se manifestar, haja vista, que não recebeu, conforme acima mencionado, tais planilhas referentes aos levantamentos fiscais quantitativos de estoques que o novo julgador realizou, impossibilitando à defendente se manifestar de como originaram-se tais novos valores da referida ação fiscal, pois, se desconhece tais apurações, somente o novo julgador apresenta tais valores, sem

discriminação ou memória de cálculo que venham clarear o montante apurado nessa ação fiscal.

4.2 – SEGUNDO DESPACHO COM ENVIO DA PLANILHA

Diante da reclamação do representante do contribuinte, esta unidade de julgamento procedeu com um novo despacho, em 13/08/2025, exclusivamente para que fosse remetida a planilha reclamada pela defesa.

Após feito o encaminhamento por email com a referida planilha em anexo, cuja mensagem indicou expressamente:

*Fica o sujeito passivo acima qualificado intimado do Despacho nº 2, juntamente com o arquivo “**Planilha Julgador Singular 2**”, concedendo-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para ciência dos fatos e, se assim entender pertinente, apresentação de nova manifestação, sem caráter obrigatório.*

Porém, após o recebimento do segundo despacho, o contribuinte peticionou nova manifestação, repetindo o mesmo conteúdo da manifestação original, repetindo a reclamação acerca do desconhecimento da planilha elaborada pelo julgador singular.

E pede pela improcedência do auto de infração.

5. SOBRE AS MANIFESTAÇÕES DO SUJEITO PASSIVO APÓS OS DESPACHOS

Destaca-se que a feitura dos despachos, elaborados antes que fosse concluído o julgamento de primeira instância, teve o intuito de expor com maior didática possível os fatos apresentados pela peça acusatória, especificamente em relação à incompreensão da utilização da presunção pelo procedimento fiscal, onde não se teve a citação expressa do artigo da lei com essa permissão, bem como pela dificuldade de interpretação da planilha original,

da qual esta análise aprofundou algumas explicações, a fim de se evitar futura alegação de cerceamento de defesa.

Referente às manifestações, não se pode conceber como pertinente a alegação de que tenha havido decisão de nulidade prolatada em segunda instância para o auto de infração em análise. Inclusive pela escrita da defesa, restou evidente que o que foi dado como nula foi apenas a decisão original de primeira instância, com a determinação que fosse feito novo julgamento em primeira instância, inclusive, esta informação se fez constar nas iniciais do despacho remetido ao sujeito passivo. Portanto, sem nenhuma contradição nas formalidades dos atos processuais e nenhum prejuízo ao contribuinte.

A citada complexidade da ação fiscal não foi obstáculo para o entendimento deste julgador singular, porém, por prudência e para proporcionar o melhor desenvolvimento de ideias da defesa, foram aprofundadas as análises dos fatos, com melhor possibilidade de interpretação de leitura para um leigo, sendo então oportunizado ao contribuinte que pudesse fazer nova manifestação. Não se pode acatar o argumento de que a dificuldade do procedimento fiscal deva determinar a nulidade do que foi apresentado no auto de infração.

Por fim, não tenho como verdadeira afirmação do representante do contribuinte em relação ao não recebimento da planilha que lhe fora enviada como anexo em email por ele recebido e do relatório fiscal citado pelo despacho.

Junto ao processo encaminhamento do email remetido ao sujeito passivo, onde consta referida planilha em anexo. Ressalta-se que o corpo da mensagem do email informa se tratar justamente do envio da planilha a que fez referência o despacho.

Ademais, a planilha foi aposta no processo na data de 13/08/2025, disponível desde então para conhecimento do contribuinte e de seu representante.

Já o relatório fiscal – também alegado como desconhecido - é o documento feito pela ação fiscal, apostado no processo desde sua origem, e entregue integralmente ao sujeito passivo quando de sua notificação.

6. CONCLUSÃO

Diante do exposto, ratifico a conclusão exposta anteriormente por este julgador singular, **julgo parcialmente procedente** o crédito tributário constituído pelo auto de infração, com a diminuição de valores decorrentes da alteração do MVA aplicado sobre entradas de mercadorias que tiveram a presunção inafastada de saídas sem a emissão de notas fiscais, com a diminuição do crédito tributário total de R\$ 1.003.277,12 (valor original do auto de infração) para R\$ 804.136,77 (PLANILHA JULGADOR SINGULAR 2: aba Crédito Tributário – Levantamento Fiscal), com a seguinte composição:

	VL ORIGINAL R\$	VL DEVIDO R\$	VL INDEVIDO R\$
ICMS	416.523,94	333.848,16	82.675,78
MULTA	488.495,18	391.533,83	96.961,35
JUROS	98.258,00	78.754,78	19.503,22
AT. MONET.	0	0	0
TOTAL	1.003.277,12	804.136,77	199.140,35

Por ter sido excluído do crédito tributário do auto de infração valor superior a 300 UPF's, interpõe-se recurso de ofício à Câmara de Segunda Instância.

7. ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o sujeito passivo principal da decisão de Primeira Instância, intimando-o a recolher o crédito tributário devido no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste, com redução de 70% sobre o valor da multa (RICMS - Anexo XII, artigo 34, § 6º), garantindo-se o direito de recurso voluntário à Câmara de Segunda Instância, no mesmo prazo.

Intime-se o autor do feito para eventual manifestação fiscal (RICMS – Anexo XII, artigo 58, § 1º).

Porto Velho, 24 de agosto de 2025.

RENATO FURLAN
Auditor Fiscal de Tributos Estaduais
Julgador de 1ª Instância TATE/RO