



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS
UNIDADE DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

SUJEITO PASSIVO: ATACADAO S.A.

ENDEREÇO: Hungria, 1100 - Jardim Europa - São Paulo/SP - CEP: 01455-906

PAT Nº: 20212700300030

DATA DA AUTUAÇÃO: 20/05/2021

CAD/CNPJ: 75.315.333/0186-60

CAD/ICMS: 00000004459067

DECISÃO IMPROCEDENTE Nº: 2022/1/66/TATE/SEFIN

1. Omissão de receita. 2. Apuração do CMV. 3. Agregação do MVA. 4. Descumprimento de obrigação fiscal principal. 5. Defesa tempestiva. 6. Responsabilidade solidária afastada. 7. Infração ilidida. 8. Auto de Infração improcedente.

1 – RELATÓRIO

O sujeito passivo foi autuado por **deixar de recolher** o ICMS, decorrente de diferença apurada na conta mercadorias, resultante de CMV adicionado do IVA superior às vendas realizadas pelo sujeito passivo, no período de 01/01/2018 a 31/12/2018, conforme demonstrativos constantes dos autos. Constatação em levantamento fiscal determinado pela Designação de Fiscalização em Estabelecimento – DFE nº 20202500300008 emitida em 07/12/2020, notificada ao sujeito passivo em 03/02/2021 (via DET). Infração por descumprimento de obrigação fiscal principal capitulada nos artigos 117, X; 173, §1º; 32 e 33; 53, V; 853 ao 857, todos do RICMS'RO (Dec. 8321/98). Penalidade do Art.77, VII, alínea "e-2" da lei 688/1996. Termo de atribuição de responsabilidade ao Diretor Sr. [REDACTED] na forma dos artigos 11-A, 11-B e 11-C da lei 688/96. O crédito tributário, à época da lavratura, tem a seguinte composição:

AI 20212700300030 - ATACADÃO S.A		
ICMS	R\$	2.235.204,69
MULTA 100% DO VALOR DO IMPOSTO ATUALIZADO	R\$	2.926.511,03
JUROS	R\$	776.789,67
ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA	R\$	691.306,34
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$	6.629.811,73

O sujeito passivo foi notificado da autuação por via DET em 27/05/2021 (fl. 35), apresentou defesa tempestivamente.

2 - DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

Argumenta na impugnativa, **preliminares de nulidade:** a fiscalização não analisou a íntegra da documentação fiscal fornecida, caracterizando levantamento fiscal inconsistente; enfatiza a impugnação que a fiscalização deixou de analisar a documentação, especificamente, as operações/notas fiscais autuadas, que indicam a sistemática de recolhimento do imposto, se isento, sujeitas à ST ou não, observando a data da operação e legislação vigente; Aduz que a autuação teve como base meras presunções, faltando-lhe materialidade, completamente equivocada, tendo a acusação, e desvinculada da realidade dos fatos, violando os princípios da ampla defesa, e do contraditório (Art. 5º, LIV e LV, da CF); Salaria que, antes que o Fisco efetive a lavratura, imperativo que se notifique sobre eventuais irregularidades, no caso, não juntou provas da acusação ao não analisar todos os recolhimentos do ICMS antecipado e contestações apresentadas pela impugnante, aduz a impugnação que o Fisco não comprovou a acusação fiscal, inverte a relação jurídica tributária, subverte o ônus da prova, que, *'in caso'*, é manifestamente da Fazenda Pública. Assim, admitindo a presunção em amparo de exigência fiscal viola princípios do contraditório e da presunção de inocência. O fisco para penalizar o contribuinte há que se pautar pela realidade dos fatos ocorridos, devendo ser provados, apurados em procedimento prévio e notificado ao contribuinte, permitindo esclarecer eventuais indícios de irregularidades, antes da exigência fiscal, sob pena de desconsideração do princípio da legalidade e da verdade material, ao fisco cabe a investigação dos fatos ocorridos trazendo prova cabal do fato gerador previsto na legislação, lembrando que, pelo princípio da tipicidade fechada o fato gerador não pode ser presumido, deve ser provado. Requer a nulidade do auto de infração, diante da ausência de notificação para sanar eventual irregularidade apontada antes de autuar e, não observar os ritos procedimentais necessários ao caso em questão.

No mérito: salienta a defesa que, o Fisco não considerou a correta tributação e recolhimento das operações da impugnante, apesar de toda documentação apresentada, não considerando, portanto, a natureza e tipo das operações realizadas; argumenta que, arbitrário o cálculo realizado pelo Fisco autuante, diante do fato de que não foi analisado as operações com tributação distintas, devendo considerar as mercadorias com redução de base de cálculo do imposto, isentas e/ou sujeitas à substituição tributária, conforme atesta os livros fiscais e documentação fiscal do período, ou seja, entende a impugnante que o Fisco não analisou a documentação, escrituração e contabilidade da empresa a amparar a exigência fiscal, preferindo apurar o CMV e, de forma genérica, adicionar o IVA para, supostamente, caracterizar omissão

de receita. Tal procedimento, entende a defesa, é presunção não provada; **ainda, duz a defesa que**, o Fisco, de posse de vasta documentação fiscal apresentada, deveria agir com zelo, analisando a documentação, ao invés de efetivar apuração de ICMS que destoa da realidade demonstrada; a impugnante requer seja o julgamento da presente defesa convertido em diligência afim de proporcionar a análise de toda documentação, escrituração e contabilidade fornecida pela empresa e que não foi analisada pela D. fiscalização. Requer a improcedência do auto de infração.

Seguindo a argumentação da defesa, pugnando pela realização de diligência para melhor análise das documentações, das operações e a tributação, ainda que por amostragem, a confirmar que as operações são isentas, não havendo que exigir ICMS-ST, considerando o direito da impugnante (Art. 5º. LIV e LV da CF), impõe-se, portanto, a conversão do julgamento em diligência para elucidar definitivamente os fatos ocorridos.

Aduz a defesa que os juros aplicados indicados como de 90% sobre o valor do imposto, porém o valor lançado ultrapassa esse patamar, atingindo 128% do valor do tributo lançado, contrariando o que já decidido pelos Tribunais superiores (STF e STJ), relativamente aos juros e multa punitiva, conforme elencados na peça.

Salienta a defendente que a atualização monetária e os juros aplicados de maneira abusiva, devendo considera-los de acordo com o que decidido pelos tribunais superiores, pela aplicação da taxa SELIC que atualiza os tributos federais.

Requer ao final, enfatizando a necessidade de realização de diligência afim de analisar todas as operações, diante do entendimento da defesa de que todos os tributos das operações autuadas foram recolhidos.

3 - FUNDAMENTOS DE FATO E DIREITO

O sujeito passivo foi autuado por descumprimento de obrigação principal, consistente em deixar de pagar o ICMS, em razão do fisco considerar o valor do CMV incongruente em relação ao total das vendas do estabelecimento, no período de 2018. Apurou CMV de R\$ 120.159.625,86 de vendas totais de R\$ 143.434.915,40. Com essa apuração o Fisco autuante entendeu por aplicar sobre o CMV apurado o percentual de MVA de 30% previsto no art. 33, I do RICMS/RO (Dec. 8321/98), caracterizando omissão de venda diante do apurado CMV (com adição percentual 30% arbitramento) maior que a venda bruta. No caso concreto, o Fisco autuante considerou que, contrariando dispositivos legais, o contribuinte omitiu saídas de mercadorias tributáveis, resultando na falta de recolhimento do ICMS. Irregularidade esta detectada através do levantamento Conta Mercadorias, na medida em que o CMV apurado, adicionado do IVA previsto de 30%, atingiu valor superior as vendas da autuada. Nestas circunstâncias, foi indicado como infringidos os artigos nos artigos 117, X; 173, §1º; 32 e 33; 53, V; 853 ao 857, todos do RICMS/RO (Dec. 8321/98), com penalidade aplicada de acordo com o art. 77, inciso VII, alínea “e-2”, da Lei 688/96.

3.1 – Analisando a Responsabilidade solidária atribuída a Diretor.

Na exordial consta a eleição de [REDACTED]
[REDACTED] Cargo ou Função: DIRETOR, eleito pela autoria do feito, como responsável solidário. De acordo com os artigos 124 e 125 do CTN, que dispõe acerca da responsabilidade tributária:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

*I - as pessoas que tenham **interesse comum na situação** que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas **expressamente designadas por lei.***

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Na forma dos dispositivos acima, entendo que, os diretores sócios-gerentes e/ou administradores que constam em contratos de gestão ou mesmo no contrato social/estatuto da empresa já são eleitos de acordo com a lei, como responsável. Nos termos do art. 134 do CTN, a responsabilidade é solidária, entretanto, tal responsabilidade, entretanto, i) ocorre quando impossibilitado o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte; e ii) se a pessoa designada como responsável, participar ativamente da ocorrência do fato gerador o tenha omitido tal ocorrência. Ainda assim, considerando que, alcança somente aqueles sócios, constantes na constituição de sociedade de pessoas.

*Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, **respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:***

(---)

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

(---)

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Portanto, não havendo ação/omissão direta não há que se falar em responsabilidade de terceiro. No caso concreto, debatemos a responsabilidade de terceiro, diretor, de um contribuinte sujeito à norma que rege as sociedades anônimas, no caso as regras dispostas na Lei 6404/76.

Porém, de acordo com o inciso III do art. 135 do CTN, o sócio ou diretor responde pela obrigação do contribuinte se tiver praticado atos com excesso de poderes ou contrário à lei, que afetem diretamente a ocorrência do fato gerador do tributo. Não visualizo nos autos qualquer indício de excesso de poderes de diretores/gerentes em relação ao estatuto social e, nem mesmo contribuição direta para a omissão de pagamento de ICMS por substituição tributária, prevista em norma interna do Estado.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Conforme a lei 688/96, a responsabilidade tributária é tratada no artigo 11-A e, especificamente

para o caso, nos incisos XIV e XV, conforme transcrição.

Art. 11-A. São responsáveis pelo pagamento do crédito tributário:

(---)

XIV - solidariamente, a pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal e acessória, inclusive o contabilista definido no § 3º ou a organização contábil; [Nova Redação Lei nº 3692, de 14/12/15 – efeitos a partir de 01/07/16](#)

XV - solidariamente, todo aquele que concorrer para a sonegação do imposto, inclusive o servidor encarregado do controle da arrecadação, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores.

Desses dispositivos se compreende que, efetivamente, a pessoa responsável é aquela constante na constituição da sociedade, sendo aquela que tenha interesse comum na situação que gere a obrigação tributária ou que contribua para a sonegação de impostos, alcançando o contabilista que contribui para a ação ou omissão e até servidor que controla a arrecadação.

No caso em análise, em consulta ao sistema da SEFIN/RO, constatou-se que o Sr. Marco Aparecido de Oliveira é, de fato, Diretor cadastrado na Ficha de Atualização Cadastral – FAC, do sujeito passivo ora autuado. Contudo, compreendo que a empresa recolhe o ICMS da totalidade de suas operações, conforme consta no processo. Deixou de recolher referido tributo das operações/mercadorias conforme o levantamento fiscal em questão e, na apuração demonstrando CMV em valor superior às vendas. Dessa forma, resta caracterizada a **responsabilidade da empresa (contribuinte), quando não se comprova que o diretor promoveu ação com excesso de poder ou contrário ao estatuto social, ou ainda, contrário à lei. São fatos que afirmam a responsabilidade do contribuinte em face da obrigação tributária principal, no caso presente**, em relação a exigência tributária que deixou de recolher no prazo da legislação.

Em sua defesa o Sr. Marco Aparecido de Oliveira, argumenta que os artigos 124 e 135 do CTN não se aplica ao caso do contribuinte, ora autuado, por deixar de recolher imposto estadual, eis que não resta provada qualquer ação do diretor para a ocorrência da infração capitulada no auto de infração, não se encontra prova nos autos de que agiu com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto (Art. 135 e incisos do CTN). Nos termos do art. 135, III, do CTN, os sócios-gerentes de uma sociedade limitada são pessoalmente responsáveis pelos débitos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com violação à lei ou excesso de poderes.

Assim, acato os argumentos do Diretor Sr. Marco Aparecido de Oliveira, compreendendo por afastar a responsabilidade solidária, eleita, nesse caso específico, em razão de todo exposto.

3.2 – Da análise das teses preliminares e de mérito da defesa.

Analisando as teses defensivas, vejamos: **em preliminares** a impugnante diz que, o Fisco autuante não analisou toda a documentação, tornando o auto de infração inconsistente. Diz ainda a defesa que, as mercadorias comercializadas apresentam diversas formas de tributação não consideradas na apuração pela fiscalização. Argumento que deve ser ponderado pelo fato de que o Custo de Mercadorias Vendidas apurado pelo Fisco, ao ser considerado a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo está condizente com a realidade comercial. Ademais, a documentação, escrituração, contabilidade do sujeito passivo deveria sopesar a fim de esclarecimento acerca de sua movimentação comercial e o Custo das vendas efetivo do período. Não consta nos autos qualquer indício de que a documentação e escrituração do contribuinte não

mereçam fé. Portanto, é neles que se deve buscar subsídios efetivos e relativos ao CMV das operações de vendas. Compreendo, smj, que em um levantamento fiscal da conta mercadorias ou de Custo das mercadorias vendidas, como no caso concreto, não motivam o arbitramento realizado, diante da documentação e escrituração oferecida pelo contribuinte ou mesmo no banco de dados da SEFIN/RO. No caso, não se apurou CMV negativo e muito menos se apurou CMV em valores atípicos em relação ao volume total das vendas, considerando a atividade do estabelecimento (Vendas R\$ 143.434.915,40 com CMV de R\$ 120.159.625,86). Nesse item, acato os argumentos da defesa. Com base na legislação de regência compreende-se que, a presunção de omissão de venda ocorre nos casos especificados na lei 688/96 (art. 71 e ss), o procedimento para o arbitramento está previsto nos artigos 32 e 33 do RICMS/RO (Dec. 8321/98). Vejamos os dispositivos:

*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.** (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)*

§ 1º. No levantamento fiscal podem ser usados quaisquer meios indiciários, bem como aplicados coeficientes médios de lucro bruto ou de valor acrescido e de preços unitários, consideradas a atividade econômica, a localização e a categoria do estabelecimento. (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

§ 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. (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

§ 3º. O movimento real tributável poderá ser arbitrado, conforme disciplina estabelecida pelo Poder Executivo, nas hipóteses em que não forem encontrados ou apresentados elementos necessários a sua comprovação. (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

RICMS/RO

Art. 32. O Fisco Estadual poderá fazer o arbitramento da base de cálculo do imposto, mediante processo regular, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do tributo ou quando não for possível apurar o montante real da base de cálculo, desde que ocorra qualquer dos casos seguintes (Lei 688/96, art. 23):

I – falta de apresentação, ao Fisco, dos livros fiscais e da contabilidade geral ou sua apresentação sem que estejam devidamente escriturados, bem como dos documentos necessários à comprovação de registro ou lançamento em livro fiscal ou contábil, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos, ressalvado o disposto no artigo 328;

II – omissão de lançamentos nos livros fiscais, na escrita contábil ou na fiscal;

III – lançamento ou registro fictício ou inexato na escrita contábil ou na fiscal;

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

V – declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias;

*Art. 33. O arbitramento da base de cálculo do ICMS **poderá** ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:*

*I – ao valor do estoque final de mercadorias do período anterior, corrigidos monetariamente, serão adicionados os valores, também corrigidos, das entradas efetuadas durante o período considerado, inclusive as parcelas do IPI, fretes, carretos e demais despesas que tenham onerado os custos, deduzindo-se do montante o valor do estoque final do período, pelo seu valor nominal, **obtendo-se, assim, o custo das mercadorias vendidas**, ao qual será acrescido um dos seguintes percentuais, a título de Índice de Valor Agregado (IVA), observado o disposto no § 8º: (NR Decreto nº 9272, de 27 de novembro de 2000)*

(---)

g) outras mercadorias: 30%

De acordo com os dispositivos elencados acima, diante da documentação oferecida à fiscalização, compreendo que não há motivo para aplicação direta da presunção e arbitramento em relação ao CMV apurado pelo Fisco. Compreendo que, se as informações fiscais e contábeis, além dos documentos fiscais do sujeito passivo não fossem confiáveis, que impossibilitasse qualquer apuração do montante real e tributável, motivaria o arbitramento e aplicação da presunção de que o CMV seria em montante superior ao realizado pela movimentação de venda do contribuinte. Esse não é o caso, eis que não restou provado nos autos nem está patente quaisquer indícios de que o CMV, possa ser considerado atípico, em relação as vendas da empresa, também não se vislumbra qualquer desconformidade com a legislação. As condições estabelecidas para aplicação do arbitramento (art. 32, incisos I ao V) do RICMS/RO, quais sejam, documentos e livros fiscais e contábeis que não inspirem confiança, não se aplica ao caso, o Fisco utilizou das informações prestadas pelo contribuinte, do que se depreende que a escrituração foi validada.

Aduz a defesa que, a autuação equivocada fere princípios do contraditório e ampla defesa, ao aplicar meras presunções desvinculadas da realidade e, ainda, pela ausência de provas materiais de embasamento. **Verifica-se dos autos que**, o CMV apurado considerando apenas os valores dos estoques e das compras, não traduz confiança a amparar a acusação fiscal de omissão de receita (deixar de emitir documento fiscal de saída), quando se vislumbra ausência de segregação das operações de entradas de mercadorias, ativos, despesas, consumo e outras. Ademais, este julgador entende, smj, que, pelo porte da empresa e pelas suas operações, o CMV, na forma apurada pelo Fisco, ainda assim, está condizente com as vendas realizadas pelo contribuinte (Vendas 143.434.915,40 com CMV 120.159.625,86 apurado pelo Fisco). Ao considerar que as entradas, sendo separadas, considerando apenas as compras de mercadorias para revenda, o CMV pode ser ainda menor. **Posto isso, as teses da defesa são coerentes, pois não há indícios de que efetivamente houve falta de emissão de documentos fiscais de vendas.**

Salienta a impugnante que, o Fisco não notificou antecipadamente de eventual irregularidade, autou sem apresentar provas da acusação e não verificou os efetivos recolhimentos do ICMS antecipado da impugnante. Por esses fatos, sendo admitido a presunção, viola direitos da ampla defesa e do contraditório (Art. 5º, LIV e LV da CF). Alega o contribuinte que não foi possibilitado, antes da exigência fiscal, a notificação para regularização /ou contestação, fatos que afetam o princípio da legalidade e da verdade material, ao fisco cabe a investigação dos fatos ocorridos trazendo prova cabal do fato gerador previsto na legislação, lembrando que, pelo princípio da tipicidade fechada o fato gerador não pode ser presumido, deve ser provado. **De fato**, não consta nos autos nenhuma notificação para se autoregularizar de eventuais irregularidades antecipadamente constatada, especificamente, em relação à omissão de receita decorrente de CMV atípico. Não consta nos autos indícios de que a impugnante deixou de emitir documento fiscal de saída. Quanto a alegação sobre ausência de prova do fato gerador, compreendo que, o Custo das Mercadorias Vendidas, conforme apurado, não traz segurança relativa a liquidez do crédito tributário, eis que o valor do custo, em meu juízo, está dentro dos parâmetros aceitáveis para as operações do contribuinte (revendedor atacadista e varejista), no caso em questão, girando em torno de 20% (de IVA), para o presente auto de infração, observando que as entradas pelo total lançado, incluindo aquisições diversas que não mercadorias para venda, o que afetaria o cálculo do CMV, aumentando o índice de lucro das vendas (as entradas apenas das mercadorias vendidas, não restou esclarecido no processo), esse fato não confirma a correta apuração do CMV e, assim, a presunção deve ser afastada. Razão ao sujeito passivo, pois que a presunção operacionalizada no caso e a falta de segregação das operações de entradas em desconsideração do princípio da verdade material e, por consequência, do princípio da legalidade, é fato. **Acatado o argumento de que o fato gerador**, em síntese, nesse caso, não pode ser presumido, mas deve ser provado.

No Mérito: alega a defesa que, no caso, foi desconsiderado a tributação e os recolhimentos da impugnante ao não analisar a natureza e tipo das operações. A apuração do CMV depende do volume de vendas em função das compras e estoques do período, dessa forma foi realizado os cálculos nos autos. Todavia o que se compreende é que a documentação da empresa oferecia um levantamento abrangente das operações antes que adentrasse à análise de CMV divergente em relação às vendas. Contudo, o Fisco atuante optou por apurar o CMV diretamente, entendendo que, caberia adicionar o IVA de 30% para se chegar ao custo das vendas e exigir o tributo da diferença. Com todo respeito ao trabalho realizado, compreendo que a atividade (atacadista e varejista) quer pelo volume de vendas, pela rotação dos estoques, é possível um CMV conforme realizado pelo contribuinte. No caso em debate, visualiza-se que as compras não foram segregadas para considerar apenas aquelas destinadas à venda. Fato que modificaria o CMV e o índice de lucro da empresa.

Aduz que, o cálculo não observou as isenções, redução de base de cálculo ou substituição tributária das mercadorias, conforme escrituração fiscal e contábil, apurando o CMV e, de forma direta caracterizando como omissão de receita. Entende a defesa que, é uma presunção não provada. Esse fato já fora debatido alhures, entendo, smj, que a presunção operada é precária, não sustenta a acusação de omissão de receita, no presente caso. Compreendo, também, que a apuração do CMV, nos moldes da exigência levada a cabo pelo Fisco, só caberia se a escrituração contábil e fiscal do contribuinte, caso fosse inconsistentes e não merecia fé.

Ressalta a defesa que, o Fisco não agiu com o zelo necessário quando deixou de analisar a documentação apresentada, adicionando IVA sobre o CMV apurado, para exigir imposto fora de realidade. Entendo que o CMV apurado pelo Fisco não tem o condão de caracterizar a omissão de emissão de nota fiscal de venda.

Pugna a defesa pela realização de diligência para análise de toda documentação, escrituração e contabilidade fornecida pela empresa. Não vislumbro a necessidade de diligência para o fim de dirimir dúvidas a respeito da questão de apuração do CMV. A documentação já fora analisada que gerou diversos autos de infração, que não tem relação com o CMV. Apenas não foi analisada a escrituração e documentos para o efeito de apuração do Custo das mercadorias vendidas, nesse caso, foi apurado pelas informações constantes no banco de dados da SEFIN. O que compreendo, nesse caso específico, é que, o critério adotado para exigir o tributo pela diferença de custo das vendas, que o Fisco apurou sem base consistente, diante da atividade do estabelecimento e, a realidade dos fatos.

Diz a defesa que, a multa ultrapassa o valor do tributo, contrariando o que decidido pelo STF e STJ e, ainda, salientando que os juros aplicados de forma abusiva, superiores à taxa SELIC. Não assiste razão à defesa, o crédito tributário constituído pela lavratura do auto de infração em 20/05/2021 sobre base de cálculo do período de janeiro a dezembro/2018, atualizada pela legislação vigente até a data da autuação (art. 46 e 46-A da lei 688/96). A multa aplicada sobre o valor do tributo atualizado até a data do lançamento, no patamar de 100% estabelecido pela lei 3583/2015, observando a decisão do STF, sobre percentuais de multas punitivas, ou seja, o valor do tributo na época do fato gerador, corrigido até a data do lançamento, sujeitando-se a multa de 100% do valor do tributo, na forma do art. 77, VII, “e-2” da lei 688/96. Quanto a atualização monetária sobre o tributo lançado. No caso concreto, a partir de 01/02/2021 a atualização e juros passa a ser aplicada pela taxa SELIC, de acordo com a Lei 4952/2021, afetando o crédito tributário em questão na data do seu efetivo pagamento.

3.3 – Da análise e conclusão.

Em relação a autuação levada a efeito e a indicação dos dispositivos infringidos já se vislumbra presunção que não encontra respaldo em provas constantes dos autos. Além do que descrito na peça inicial, conforme os artigos 117, X e 173, § 1º, tratando descumprimento de obrigações principais e acessórias de ‘emitir e entregar documentos fiscais (art. 117) e, permitir e facilitar a fiscalização, entregar ao adquirente e comunicar ao Fisco estadual (acessórias do § 1º do art. 173)’. De fato, compreende-se que emitir e entregar documento fiscal é obrigação principal de qualquer estabelecimento, entretanto, ao acusar de falta de emissão de documento fiscal há necessidade de prova concreta. O apurado CMV em valor superior pelo fisco, na forma verificada no presente auto de infração, adicionado do percentual de 30% para justificar a omissão de receita, não vejo como prosperar o acusatório fiscal. Entendo que, se considerar toda a documentação escrituração e contabilidade do sujeito passivo, verificando indício suficiente que exija tal apuração, diante da atividade e das operações do estabelecimento, aplicaria então, tal presunção por que os documentos e escrituração não mereciam fé. Não é o caso que visualizo nos autos, diante da simples apuração do CMV direto, sem considerar, p. ex, se todas as entradas são de mercadorias para revenda, além de outros quesitos importantes para se apurar uma possível omissão de receita (art. 853 a 857 do RICMS/RO). Ademais a própria legislação dispõe (art. 32, I do RICMS/RO), que, o Fisco poderá arbitrar ou presumir o Custo das Mercadorias Vendidas – CMV, desde que, ocorra falta de entrega de livros fiscais e contábil ou os documentos fiscais da movimentação, isso não aconteceu no presente caso, quando o Fisco tinha a possibilidade de analisar a escrituração fiscal e contábil, aferir o lucro e custo das vendas pela escrituração fiscal e contábil do contribuinte.

RICMS/RO (Dec. 8321/98)

Art. 117. São obrigações, entre outras, do contribuinte do imposto e demais pessoas físicas ou jurídicas, definidas como tal neste regulamento, observados a forma e prazos estabelecidos na Legislação Tributária, além de pagar o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais (Lei

688/96, art. 59):

(---)

X – emitir e entregar ao destinatário da mercadoria ou do serviço que prestar, e exigir do remetente ou do prestador, o documento fiscal correspondente à operação ou à prestação realizada;

Art. 173. São obrigações acessórias do sujeito passivo as decorrentes da Legislação Tributária, tendo por objeto as prestações positivas ou negativas, estabelecidas no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo (Lei 688/96, arts. 58 e 59).

§ 1º Sem prejuízo das obrigações previstas na legislação, relativas à inscrição, emissão de documentos, escrituração das operações e prestações, fornecimento de informações periódicas e outras, são obrigações do contribuinte:

1 – permitir a atuação da fiscalização estadual, facilitando-lhe o acesso a livros, documentos, levantamentos, mercadorias em estoque e demais elementos solicitados;

2 – facilitar a fiscalização de mercadorias em trânsito ou depositadas em qualquer lugar;

3 – entregar ao adquirente, ainda que não solicitado, o documento fiscal correspondente às mercadorias cuja saída promover ou relativo ao serviço prestado;

4 – comunicar ao Fisco estadual quaisquer irregularidades de que tiver conhecimento.

Art. 853. Implicará em sonegação do imposto a falta de registro de documentos referentes à entrada de mercadorias ou serviços em escrita fiscal e comercial, quando existentes estes (Lei 688/96, art. 71).

Parágrafo único. A presunção estabelecida neste artigo será ilidida pela apresentação de prova da inexistência do prejuízo à Fazenda Estadual.

*Art. 854. **Reputar-se-á como infração à obrigação tributária acessória a simples omissão de documentos de entrada da escrita fiscal caso estejam lançados na escrita comercial.***

Art. 855. Comprovado em levantamento fiscal que o lucro das vendas de produtos isentos não tributados ou sujeitos ao regime de substituição tributária excedeu aos percentuais fixados pelos órgãos competentes, o excedente será considerado como omissão de receita tributária sujeita ao gravame do imposto (Lei 688/96, art. 72).

*Art. 856. **Caracteriza-se também como omissão de receita tributária** sujeita ao gravame do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses: (NR dada pelo Dec. 16966, de 1º.08.12 – efeitos a partir de 29.12.10 – LO 688/96, art. 73)*

*I – a evidenciação de **saldo credor contábil da conta-caixa**, independentemente de o saldo advir do simples cotejamento de débitos e créditos do livro Diário e da firma possuir atividades mistas ou realizar operação e prestação isentas ou não;*

II – a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada;

IV – o registro no passivo de empréstimo cuja origem não seja comprovada. Redação Anterior:

*Art. 857. **O movimento real tributável realizado pelo estabelecimento em determinado período poderá ser apurado***

através de levantamento fiscal em que serão considerados o valor das mercadorias entradas, o das mercadorias saídas e dos estoques inicial e final, as despesas, demais encargos e lucro líquido do estabelecimento, como ainda outros elementos informativos (Lei 688/96, art. 74).

(---)

§ 3º Para efeito da incidência do imposto de que trata este Regulamento, presumir-se-á operação tributável não registradas, quando constatado:

1 – diferença apurada pelo cotejo entre as saídas registradas e o valor resultante das somas das saídas sem lucro e o lucro achado pela aplicação de percentual arbitrado através de Resolução do Secretário de Estado da Fazenda;

2 – efetivação de despesas, pagas ou arbitradas, em limite superior ao lucro auferido pelo contribuinte;

3 – registro de saídas em montante inferior ao indicado pela aplicação de índices médios de rotação de estoque apurado no local em que estiver situado o estabelecimento do contribuinte e através de dados coletados em estabelecimentos do mesmo ramo;

4 – diferença entre o movimento tributável médio apurado em regime especial e o registrado nos 12 (doze) meses imediatamente anteriores;

5 – diferença apurada mediante controle físico das mercadorias ou bens, assim entendido o confronto entre o número de unidades estocadas e o número de entradas e de saídas.

6 – suprimimento de caixa sem comprovação da origem do numerário, quer esteja escriturado ou não.

§ 4º Não perdurará a presunção mencionada nos itens 1, 2 e 3 do parágrafo anterior, quando em contrário provarem os lançamentos regularmente efetuados em escrita comercial revestida das formalidades legais.

§ 5º Não será considerada revestida das formalidades legais, para os efeitos do parágrafo anterior, a escrita contábil, nos seguintes casos:

1 – quando contiver vícios ou irregularidades que objetivem ou possibilitem a sonegação de tributos;

2 – quando a escrita ou documentos fiscais emitidos e recebidos contiverem omissões ou vícios, ou quando se verificarem com evidência que as quantidades, operações, prestações ou valores lançados são inferiores aos reais; 3 – quando forem declarados extraviados os livros ou documentos fiscais, salvo se o contribuinte fizer comprovação das operações e que sobre as mesmas pagou o imposto devido;

4 – quando o contribuinte, embora notificado, persistir no propósito de não exibir seus livros e documentos para exame.

§ 6º Qualquer acréscimo patrimonial não justificado pela declaração de rendimentos apresentada ao Fisco federal para fins de pagamento do imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza que integrar o patrimônio de pessoa física, titular, sócio ou acionista de firma individual ou de pessoa jurídica contribuinte do imposto, será considerado, em relação aos últimos como relativo à operação ou prestação tributável não registrada.

§ 7º É facultado ao Auditor Fiscal de Tributos Estaduais, no exercício de suas funções, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, intermediário ou responsável.

Art. 32. O Fisco Estadual **poderá fazer o arbitramento** da base de cálculo do imposto, mediante processo regular, **quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do tributo ou quando não for possível apurar o montante real da base de cálculo, desde que ocorra qualquer dos casos seguintes (Lei 688/96, art. 23):**

1 – falta de apresentação, ao Fisco, dos livros fiscais e da contabilidade geral ou sua

apresentação sem que estejam devidamente escriturados, bem como dos documentos necessários à comprovação de registro ou lançamento em livro fiscal ou contábil, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos, ressalvado o disposto no artigo 328;

Da análise, compreende-se que, em síntese, que a empresa autuada exercendo atividade de grande atacadista, o CMV original, considerando apenas a movimentação de compra e venda da empresa e seus estoques, é suficiente para descaracterizar omissão de emissão de documento fiscal de venda, não havendo, portanto, necessidade de adicionar índice de valor agregado para elevar o CMV e exigir tributo do contribuinte.

Dessa forma, concluindo a análise, considero que o auto de infração deve ser declarado improcedente.

4- CONCLUSÃO

De acordo com o previsto no artigo 15, I, da Lei 4929 de 17 de dezembro de 2020 e, no uso da atribuição disposta no art. 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157 de 24/07/00, julgo **IMPROCEDENTE** o auto de infração. Declarando **indevido** o crédito tributário no montante de R\$ 6.629.811,73 (seis milhões, seiscentos e vinte e nove mil, oitocentos e onze reais e setenta e três centavos).

Considerando que no presente auto de infração foi eleito(s) terceiro(s) como responsável(eis) solidário(s), neste ato decido a responsabilidade solidária conforme abaixo:

Desta decisão, pela **IMPROCEDÊNCIA** decidida, recorro de ofício à Câmara de Segunda Instância de Julgamento, na forma do artigo 132 da lei 688/96.

5 – ORDEM DE NOTIFICAÇÃO

Notifique-se a autuada da decisão de Primeira Instância, reservado o direito de vistas e manifestação junto à Câmara de Julgamento de Segunda Instância.

Porto Velho, 06/05/2022 .

Nivaldo João Furini

JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA



Documento assinado eletronicamente por:

Nivaldo João Furini, Auditor Fiscal,

l, Data: **06/05/2022**, às **22:57**.

Conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.