



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

**SUJEITO PASSIVO:** *BIC AMAZÔNIA S/A*

**ENDEREÇO:** *Rua Dom Francisco de Campos Barreto, 565 - Nova Campinas - Campinas/SP*

**PAT Nº:** *20222800100052*

**DATA DA AUTUAÇÃO:** *29/12/2022*

**CAD/CNPJ:** *04.402.277/0001-00*

**CAD/ICMS:** *00000000922901*

1. Acusação de pagamento a menor de ICMS/ST em operações destinadas à ALCGM por erro em cálculo de MVA / 2. Defesa tempestiva / 3. Infração ilidida. a) Falta de clareza na demonstração do procedimento do cálculo correto para a aferição do MVA por parte do fisco. b) Inexistência de demonstração do ilícito praticado pelo sujeito passivo, inclusive em notificação prévia feita anteriormente à lavratura do auto de infração. c) Legislação aplicada ao caso com rotina de cálculo incondizente com o lançamento de ofício. d) Prática reiterada de procedimento de cálculo de ICMS/ST feita pelo sujeito passivo por 5 anos sem objeção do fisco. / 4. Auto de infração nulo por vício material, dada a inexistência de sustentação legal da acusação fiscal.

## **1 – RELATÓRIO**

Decorre o auto de infração de ação fiscal contra contribuinte, estabelecimento industrial, localizado na cidade de Manaus (AM), que, na condição de contribuinte substituto tributário no estado de Rondônia, ao remeter mercadorias para a Área de Livre Comércio de Guajará Mirim (aparelhos de barbear), teria, segundo o auto de infração lavrado, feito a retenção a menor nos documentos fiscais que acobertaram cada operação (a ação fiscal englobou os

anos de 2017 a 2021, sendo que o auto em análise se refere apenas ao ano de 2018).

Dito pelo auto de infração:

*No período de 1º/1/2018 a 31/12/2018, nas operações com destino à ALCGM, o contribuinte, na qualidade de remetente substituto tributário, efetuou nas NF-es retenção a menor do ICMS substituição tributária devido nas operações com o produto “aparelho de barbear descartável” (NCM 82121020). Assim, foi aplicada a penalidade de 5% do valor da operação, conforme art. 77, IV, “k”, da Lei estadual n. 688/1996. A relação de notas fiscais com essas ocorrências e os respectivos cálculos constam na pasta de trabalho do Excel. “Cálculo do ICMS-ST.xlsx”, nas planilhas “Cálculo ICMS-ST a menor” e “ICMS-ST devido”, em anexo.*

Constam no processo, aposto pela ação fiscal, os dados referentes à notificação 11637220 feita ao sujeito passivo, bem como sua manifestação e posterior indeferimento com encaminhamento para a emissão da DFE (Designação de Fiscalização de Estabelecimento).

O auto de infração que encabeça a ação fiscal é o de nº 20222800100052, lavrado na data de 29/12/2022, em aditamento ao auto original nº 20222700100149, que foi lavrado em 30/06/2022.

A infração foi capitulada com base no artigo 27, §7º, do RICMS/RO, aprovado pelo Dec. 8321/98; e artigo 17 do anexo VI do RICMS/RO, aprovado pelo Dec. 22721/18. A penalidade de multa pelo artigo 77, inciso IV, alínea k da Lei 688/1996.

O auto original não teve a inserção do lançamento dos juros e a multa foi aplicada sobre o valor da operação (atualizada) correspondente apenas à diferença do imposto retido a menor. No auto lavrado em aditamento foram inseridos os juros e a multa foi aplicada sobre o valor total da operação.

Apesar de indicado na descrição da infração, inexistem as planilhas no formato Excel no processo.

Referente às datas:

Houve termo de início de fiscalização com ciência do sujeito passivo em 23/06/2022. O auto original foi lavrado em 30/06/2022, mesma data

de lavratura do termo de encerramento da ação fiscal, documento este sem comprovação do envio ao sujeito passivo no processo.

O crédito tributário do auto em análise corresponde a:

ICMS: R\$ 166.722,11.

MULTA: R\$ 444.249,25.

JUROS: R\$ 116.332,36.

AT. MONET: R\$ 92.021,17.

TOTAL: R\$ 819.324,89.

## **2 – ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA**

### **2.1 – Da notificação prévia para o recolhimento da diferença do ICMS/ST**

Informa que recebeu notificação, anteriormente à lavratura do auto de infração, feita pelo Grupo ST da Gerência de Fiscalização (GEFIS), com tabela de apuração das diferenças então alvos da cobrança.

Apresentou sua versão na manifestação da notificação indicando que seus procedimentos de apuração do ICMS ST estavam corretos, inexistindo, então, diferença a recolher. E ainda, existindo valores remanescentes, a cobrança deveria ter sido dirigida aos destinatários da operações, com base nos dizeres do artigo 12, § 2º, do Anexo VI, do RICMS (Decreto nº 22.721/2018):

*Art. 12, § 2º, do Anexo VI. O destinatário de bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido ao Estado de Rondônia por substituição tributária, quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção e recolhimento, ou efetuar retenção e recolhimento a menor do imposto devido.*

Dito pela defesa:

*“A razão disso é muito lógica, e pode ser explicada até pelos efeitos econômicos que o mecanismo da substituição tributária proporciona: ora, o responsável tributário, ao promover a retenção do ICMS-ST, destaca o valor na nota fiscal e o desconta do destinatário, que, assim, efetivamente suporta o ônus financeiro do tributo.”*

Reclama que sequer foram avaliados os argumentos apresentados pela defendente em sua manifestação na referida notificação. *“Até os dias atuais, a Defendente desconhece as razões que levaram ao não acolhimento de sua manifestação.”*

Indaga *“qual a verdadeira motivação da lavratura do AIIM, sendo que a Defendente sequer tomou conhecimento das razões que levaram a desconsideração de sua resposta?”*

E complementa:

*“Ora, se a Defendente tivesse se equivocado em sua interpretação da complexa legislação tributária que envolve o ICMS, bastaria que a autoridade fiscal apontasse as razões em que, nesse caso, o RICMS local não seria aplicado, oportunizando o pagamento da exação, sem a incidência dos consectários e demais mazelas que envolvem a lavratura do AIIM.*

## **2.2 – Decisão em auto de infração lavrado contra o sujeito passivo, pelas mesmas circunstâncias, julgado nulo em primeira instância pelo TATE**

A defesa apresenta julgado referente à mesma ação fiscal, cujo crédito tributário foi constituído pela mesma motivação do auto em análise, com a única diferença de se referir ao ano de 2017 (enquanto que o auto em análise trata das operações do ano de 2018).

No caso, o julgador singular de 1ª instância do TATE entendeu, com base nos dizeres do RICMS vinculado ao Decreto 8.321/1998 (que se aplica, em parte, ao auto em análise) que a responsabilidade pela falta do recolhimento integral do ICMS nas operações interestaduais com mercadorias alcançadas pela substituição tributária deveriam ser direcionadas aos destinatários e não ao remetente. E transcreveu parte do julgado que corrobora sua informação:

*“Em meu julgamento, apesar de não ver com bons olhos esta prática do responsável tributário, quando da remessa de mercadoria para destinatário na ALCGM, de recolher o imposto devido por ST para o estado de Rondônia pelo cálculo do MVA normal, 30%, em vez do MVA ajustado, 37,8% (vindo do AM com alíquota de 12%), **DE ACORDO COM O QUE DISPÕE A NORMA EXPLICATIVA DO §7º***

**DO ART.27 DO DECRETO 8321/98, A LEGISLAÇÃO É CLARA, E A DIFERENÇA DEVERÁ SER LANÇADA EM DESFAVOR DO DESTINATÁRIO EM RO. POR ISSO, CONSIDERO CASO DE ILEGITIMIDADE PASSIVA.**

*No uso da atribuição disposta no artigo 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157, de 24 de julho de 2000, JULGO NULO o Auto de Infração e INDEVIDO o crédito tributário de R\$ 169.637,60.*

### **2.3 – Do aditamento do auto de infração: aplicação da penalidade de multa sobre o valor total das operações**

Chama a atenção para a alteração da base de cálculo da multa aplicada pelos autos de infração (aditado e em aditamento), pois no auto original a multa foi aplicada sobre o valor do imposto não pago, enquanto que no auto lavrado em aditamento a multa se deu sobre o valor totas das operações.

### **2.4 – Falta de motivação do ato de lançamento**

Além de entender que possível diferença de imposto retido a menor pelo sujeito passivo na emissão de notas fiscais que acobertaram a remessa de mercadorias sujeitas à incidência de substituição tributária ao estado de Rondônia deveria ser dirigida aos destinatários dos referidos documentos, a defesa questiona, em suma, que por não ter sido demonstrada a prática de seu ato infracional, nem pela notificação prévia e nem pela ação fiscal em análise. Para tanto transcreve pensamento de Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

*"o princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. Ele está consagrado pela doutrina e pela jurisprudência, não havendo mais espaço para as velhas doutrinas que discutiam se a sua obrigatoriedade alcançava só os atos vinculados ou só os atos discricionários, ou se estava presente em ambas categorias. A sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos."*

A defesa relata que o sujeito passivo se manifestou contrariamente à imputação do recolhimento da diferença do ICMS apurado pelo regramento da

substituição tributária, argumentando que entendia estar correto o procedimento de sua apuração de imposto devido, ao tempo que indicava não se qualificar como polo passivo de eventuais cobranças. A par disso, indica não ter tido resposta a seus argumentos, tendo sido dito pela ação fiscal, tão somente, que o contribuinte “não obteve sucesso em sua manifestação”.

## **2.5 – Da imputação da responsabilidade de eventual pagamento ao destinatário das operações**

Aprofundando com insistência em seu entendimento acerca de que eventual diferença de imposto retido a menor deva ser imputada ao contribuinte substituído, a defesa expõe raciocínio com situação contrária aos fatos: caso a retenção do imposto fosse feita a maior, o contribuinte substituído teria direito ao recebimento do valor transferido ao ente tributante indevidamente.

Partindo da premissa do entendimento esposado pelo STF no qual se garante a restituição do ICMS pago a maior em relação à ocorrência de operação efetiva com valor inferior ao utilizado por presunção para o cálculo da substituição tributária, onde, por consequência seria devido ao estado a diferença do valor pago a menor antecipadamente em relação à operação seguinte com valor superior ao que se presumiu, existindo a retenção a menor, tal como no caso concreto, motivada pela aplicação de um MVA inferior ao que entende como correto o fisco, reforçado pela determinação do parágrafo 2º do artigo 12 do Anexo VI do RICMS.

Dito pela defesa: *“Não pode haver uma conclusão para os casos em que há retenção a menor e outra conclusão para os casos em que há retenção a maior.”*

## **2.6 – Da multa confiscatória**

Reclama que a aplicação da multa sobre o valor da operação resultou num montante de penalidade bem superior ao tributo lançado pelo auto. Enquanto que o ICMS perfaz o valor de R\$ 166.722,11, a multa aplicada foi de

R\$ 444.249,25, o que se traduz como confiscatória, já que supera em 100% o valor do imposto.

## **2.7 – Da capitulação da multa**

Entende a defesa que a alínea k do inciso IV da Lei 688/1996, utilizada para a imposição da penalidade de multa pela ação fiscal é indevida para a infração tipificada no texto da citada legislação.

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

*IV - infrações relacionadas ao pagamento, retenção ou apuração do ICMS:*

*k) multa de 5% (cinco por cento) do valor da operação, ao remetente substituto tributário que não efetuar a retenção do imposto ou efetuar a retenção a menor, não podendo ser inferior a 10 (dez) UPF/RO.”*

Segundo sua interpretação, a aplicação desta capitulação se daria apenas quando o contribuinte substituto não fizesse, ou fizesse a menor, a retenção do ICMS/ST apurado em documento fiscal.

Para os casos de erro na apuração do imposto ou de sua base de cálculo nos documentos fiscais, tal como no caso concreto em análise, a correta capitulação deveria ser o indicado pelo artigo 77, inciso IV, alínea 4 da Lei 688/1996:

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

*IV - infrações relacionadas ao pagamento, retenção ou apuração do ICMS:*

*a) multa de 90% (noventa por cento):*

*4. do valor do imposto apurado a menor em documento fiscal que contenha erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração do imposto;”*

## **2.8 – Dos juros e atualização monetária**

Reclama a defesa que os juros e atualização monetária superam a SELIC, que é considerado como índice correto para a atualização e inserção de juros sobre débitos tributários não pagos pelos contribuintes.

Por fim pede pela nulidade do auto de infração; alternativamente pela sua improcedência, ou ainda pelo afastamento ou a relevação da penalidade de multa e ajustados os acréscimos de juros e atualização monetária conforme SELIC.

### **3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO**

#### **3.1 - Da notificação prévia para o recolhimento da diferença do ICMS/ST**

A exposição de fatos apresentada pela defesa possui relevância por indicar que a notificação prévia para que efetuasse o recolhimento do ICMS tido como pago a menor não foi acompanhada da demonstração do erro que estaria sendo praticado pelo contribuinte, ou mesmo de como se daria o procedimento correto para os cálculos da substituição tributária, já que, no entendimento da empresa, os valores recolhidos, em conformidade com o que fora destacado nos documentos fiscais que acobertaram as operações de remessas dos produtos abrangidos pela incidência da substituição estavam corretos.

E, mesmo após a manifestação da empresa acerca dos fatos, continuou a obscuridade acerca do correto procedimento (fórmula) para o cálculo do ICMS devido por substituição tributária específico das operações envolvendo a área de livre comércio de Guajará Mirim.

Na notificação se fez a citação do artigo 17 do Anexo VI do atual RICMS (a ser aplicado nas operações a partir de maio de 2018) e o artigo 27, § 7º do RICMS antigo para operações anteriores a maio de 2018.

Pois bem, no RICMS antigo, tínhamos:

*§ 7º Na remessa de mercadoria destinada à Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim sujeita simultaneamente à substituição tributária, prevista no inciso II deste artigo, e à isenção, prevista no item 68 da tabela I do anexo I, deverá ser:*

*I – deduzido do imposto devido por substituição tributária, o valor correspondente ao crédito presumido, previsto no item 1 da tabela I do anexo IV;*

*II - corrigida a margem de valor agregado (MVA) segundo a seguinte fórmula: “MVA ajustada específica = [(1+ MVA-ST de partida) / (1 – ALQ. da op. efetiva)]-1”, onde:*

*a) “MVA-ST de partida” é a margem de valor agregado das mercadorias constantes no anexo V deste regulamento ou em qualquer outra parte da legislação tributária em que estiver disposta, inclusive as ajustadas;*

*b) “ALQ. da op. isentada” é o coeficiente correspondente à alíquota aplicável à operação cujo ICMS seria devido se não houvesse a isenção;*

*c) “MVA ajustada específica” é a margem de valor agregado corrigida a ser considerada no cálculo da substituição tributária.*

E inserindo-se os números na fórmula indicada pelo inciso II, temos:

$$\text{MVA Ajustada específica} = ((1+0,3)/(1-0,175))-1;$$

Que é igual a 57,57%.

Este deveria ter sido o percentual de MVA aplicado para o cálculo da substituição tributária até abril de 2018 (vigência do texto legal), que resulta, sim, num imposto maior do que o que fora apurado, retido e pago pelo sujeito passivo, tal como detalhado pela planilha da notificação prévia feita pelo grupo de substituição tributária.

Contudo, dentro do mesmo RICMS, sobre o mesmo assunto, temos:

*Art. 78. Fica atribuída a condição de responsável por substituição (Lei 688/96, art. 12):*

*§ 4º-A. Caso a MVA ajustada específica para a ALCGM, indicada no inciso II do § 7º do art. 27, não seja considerada no cálculo da retenção pelo substituto tributário, sendo apenas calculado o imposto com base em MVA prevista em acordos celebrados no âmbito do CONFAZ, deverá a diferença ser lançada para recolhimento pelo contribuinte substituído no momento da entrada das mercadorias no território do Estado.*

Pelo texto, não há sustentação para ser imputado ao contribuinte substituto a exação sobre a diferença do imposto retido e pago a menor com

base na apuração detalhada nos documentos fiscais por ele emitidos, por não ter considerado a normativa da fórmula indicada pelo procedimento de cálculo da MVA ajustada específica para a ALCGM.

Já em relação ao RICMS atual, com texto vigente à época dos fatos a partir de maio de 2018 (somente em 2019 houve nova mudança na redação dos procedimentos de cálculos das operações envolvendo Guajará Mirim):

**Art. 17.** *Nas operações com destino à ALCGM sujeitas, simultaneamente, à substituição tributária prevista neste Anexo, e à isenção prevista no Item 44 da Parte 2 do Anexo I, deverá ser deduzido do imposto devido por substituição tributária o valor correspondente ao crédito presumido previsto no Item 1 da Parte 2 do Anexo IV.*

§ 1º. *Quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de MVA, esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada específica =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) / (1 - \text{ALQ. da op. isentada})] \times ((1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})) - 1\} \times 100$ ”, onde:*

*I - “MVA ajustada específica” é o percentual correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária nas operações com destino à ALCGM;*

*II - “MVA-ST original” é o coeficiente correspondente à margem de valor agregado estabelecida na legislação tributária;*

*III - “ALQ. da op. isentada” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação cujo ICMS seria devido se não houvesse a isenção;*

*IV - “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino.*

§ 3º. *Nas hipóteses de inaplicabilidade da MVA ajustada específica, MVA original deverá ser corrigida de acordo com a seguinte fórmula: “MVA original corrigida =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) / (1 - \text{ALQ. da op. isentada})] - 1\} \times 100$ ”, onde:*

*I - MVA-ST original” é o coeficiente correspondente à margem de valor agregado estabelecida na legislação tributária, inclusive as ajustadas;*

*II - "ALQ. da op. isentada" é o coeficiente correspondente à alíquota aplicável à operação cujo ICMS seria devido se não houvesse a isenção;*

*III - "MVA Original corrigida" é o percentual correspondente à margem de valor agregado a ser considerada no cálculo da substituição tributária, quando não for obrigatória a aplicação da MVA Ajustada específica, nas operações com destino à ALCGM.*

Ora, há que se acatar que o entendimento dos procedimentos expostos por ambas as determinações legais são de difícil compreensão por qualquer leitor externo do ambiente fiscal.

Além disso, é relevante a exposição feita pela defesa acerca de existir no RICMS/RO uma tabela no Anexo VI, onde se informam os valores da MVA original, e das MVA's ajustados para cada valor de alíquota aplicada na operação interestadual original (4%, 7% ou 12%). No caso, por se tratar de empresa estabelecida no estado do Amazonas, entendeu o contribuinte que sua MVA seria o correspondente a 38,67%.

Assim está disposto na tabela XIX do Anexo VI do RICMS:

#### **TABELA XIX**

#### **PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS**

ITEM	DESCRIÇÃO	MVA ORIGINAL	MVA AJUSTADA		
			4%	7%	12%
64.0	Aparelhos e lâminas de barbear.	30%	51,27%	46,55%	38,67%

Pois bem, o contribuinte argumentou que seu enquadramento seria pela MVA de 38,67% com base nas informações da tabela que informa as MVA's por mercadorias. No entanto, não houve justificativa do fisco (nem na notificação e nem na ação fiscal do auto de infração) que confrontasse o entendimento do sujeito passivo. Tão somente houve a informação de que a MVA, para envio de mercadoria destinada a área de livre comércio de Guajará Mirim, deveria ser de 57,58%. Por que?

Com base no que indicam as transcrições da legislação aplicada ao caso, é explícito que a leitura é de difícil compreensão, não se bastando, por certo, que fossem citadas as capitulações do RICMS.

Como a notificação prévia foi a base para a lavratura do auto de infração, a não fundamentação da resposta dada à manifestação do contribuinte, que se perpetuou, inclusive na lavratura do auto de infração, resulta numa ação fiscal injusta acerca da imposição da penalidade de multa imposta pela ação fiscal.

É relevante o argumento da defesa a respeito do ônus a ser suportado pela defendente caso o ICMS fosse realmente recolhido a menor pelas operações, já que, em caso inverso (retenção a maior do ICMS/ST), o direito ao ressarcimento do valor pago a maior seria do contribuinte substituído, situação, aliás prevista pelo RICMS antigo.

Ademais, dentro do pensamento de justiça sobre o direcionamento da cobrança complementar, não se pode aceitar como correta uma notificação feita sobre as operações ininterruptas promovidas pelo contribuinte desde o ano de 2016. Foram 5 anos de procedimentos de cálculo do ICMS/ST, documentados formalmente pelos documentos eletrônicos que acobertaram todas as operações de envio das mercadorias que agora se tenta receber o imposto complementar.

A ação prolongada dos procedimentos do contribuinte, por cinco anos, sem nenhuma contraposição do fisco (que teve conhecimento de todas as operações), demonstra grosso modo, uma aceitação da metodologia praticada pelo sujeito passivo.

Concluo, portanto, isoladamente em relação ao tema, que não se tem por justa a aplicação da penalidade de multa imposta pelo auto de infração.

### **3.2 - Decisão em auto de infração lavrado contra o sujeito passivo, pelas mesmas circunstâncias, julgado nulo em primeira instância pelo TATE**

Novamente é pertinente a argumentação da defesa.

Como parte da autuação fiscal se deu sob a vigência do antigo RICMS, e neste se tinha a previsão expressa de que (artigo 78, § 4º-A do RICMS antigo – Decreto 8.321/1998):

*§ 4º-A. Caso a MVA ajustada específica para a ALCGM, indicada no inciso II do § 7º do art. 27, não seja considerada no cálculo da retenção pelo substituto tributário, sendo apenas calculado o imposto com base em MVA prevista em acordos celebrados no âmbito do CONFAZ, deverá a diferença ser lançada para recolhimento pelo contribuinte substituído no momento da entrada das mercadorias no território do Estado.*

... é pertinente (dito pela defesa) “que o fisco justifique o motivo de não ter cumprido o rito acima adotado.”

Ademais, após cinco anos de “convívio amigável” com os procedimentos de cálculo do sujeito passivo, seria injusto, inclusive, qualquer tipo de direcionamento de cobrança de imposto complementar sobre fatos continuados e existentes em todos os períodos de apuração do imposto ao longo de tão extenso lapso temporal.

Outra constatação acerca do julgamento citado pela defesa corrobora justamente com a exposição sobre a difícil compreensão do texto legislativo que trata o procedimento de cálculo do ICMS/ST sobre operações que destinem mercadorias à área de livre comércio de Guajará Mirim. Conforme expresso pelo julgador singular, o mesmo interpretou que o sujeito passivo adotou o MVA original de 30%, enquanto que o percentual correto seria o MVA ajustado pelo percentual de 37,8%, dada pela origem da operação se dar em estado cuja alíquota interestadual é de 12% (AM).

Contudo, não foi esse o entendimento da notificação, já que o MVA informado como correto pela notificação (e repetido, também sem explicação pela ação fiscal) foi de 57,58%.

O que se depreende é que, tanto a empresa, quanto a defesa e também o julgador singular do auto já apreciado, tomaram por base a tabela objetiva do Anexo VI do RICMS. Aliás, o contribuinte, com base nessa tabela aplicou o MVA ajustado de 38,67% para suas operações de empresa das mercadorias para a área de livre comércio de Guajará Mirim.

E, dada a inércia do fisco estadual, aceitando passivamente o procedimento de cálculo do sujeito passivo, e ainda, a falta de resposta à

manifestação do contribuinte acerca dos fatos, há que se pensar que o desconhecimento dos procedimentos do MVA a ser aplicado sobre operações com Guajará Mirim possam estar permeados por muitos ambientes dos diversos agentes envolvidos.

Com muito esforço, após ser induzido pela tabela objetiva que indica os MVA's a serem aplicados nas operações de substituição tributária e conhecendo-se o percentual de 57,58% informado pela planilha constante na notificação original, consegue-se entender o exposto nos dizeres legislativos aplicados ao caso, com base na legislação atual do RICMS, que não estava vigente à época dos fatos:

*Art. 17. Nas operações com destino à ALCGM sujeitas, simultaneamente, à substituição tributária prevista neste Anexo, e à isenção prevista no Item 44 da Parte 2 do Anexo I, deverá ser deduzido do imposto devido por substituição tributária o valor correspondente ao crédito presumido previsto no Item 1 da Parte 2 do Anexo IV.*

*§ 1º. Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, inclusive com destino à Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim - ALCGM, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de MVA, esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:*

*Nota: Nova Redação dada pelo Dec. 24023/19 - efeitos a partir de 1º.06.19*

*I - "MVA ajustada" é o percentual correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;*

*II - "MVA-ST original" é o coeficiente correspondente à margem de valor agregado estabelecida na legislação tributária;*

*III - "ALQ inter" é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação, observado o disposto no inciso V;*

*IV - "ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota praticada nas operações internas deste Estado ou ao percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna; e*

*V - "ALQ inter", é o coeficiente correspondente a zero, quando a mercadoria destinar-se à Área de Livre Comércio*

de Guajará-Mirim - ALCGM e for isenta, nos termos do item 44 da Parte 2 do Anexo I.

Assim temos, para o caso concreto em análise:

$$\text{MVA ajustada} = \{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100.$$

$$\text{MVA ajustada} = ((1 + 0,30) \times (1 - 0) / (1 - 0,175) - 1) \times 100.$$

Cujo resultado é o percentual de 57,57%, tal como informado pela notificação.

No entanto, como expresso no texto legal, a redação exposta se deu através do Decreto 24.023/2019, com efeitos a partir de 01/06/2019, não se aplicando, portanto, ao caso em tela, que se refere tão somente ao ano de 2018.

E pela redação anterior, vigente à época dos fatos, temos:

*Art. 17. Nas operações com destino à ALCGM sujeitas, simultaneamente, à substituição tributária prevista neste Anexo, e à isenção prevista no Item 44 da Parte 2 do Anexo I, deverá ser deduzido do imposto devido por substituição tributária o valor correspondente ao crédito presumido previsto no Item 1 da Parte 2 do Anexo IV.*

*§ 1º. Quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de MVA, esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada específica =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) / (1 - \text{ALQ. da op. isentada})] \times ((1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})) - 1\} \times 100$ ”, onde:*

*I - “MVA ajustada específica” é o percentual correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária nas operações com destino à ALCGM;*

*II - “MVA-ST original” é o coeficiente correspondente à margem de valor agregado estabelecida na legislação tributária;*

*III - “ALQ. da op. isentada” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação cujo ICMS seria devido se não houvesse a isenção;*

*IV - “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino.*

Então:

MVA ajustada específica =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original} / (1 - \text{ALQ. da op. isentada})) \times ((1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra}))] - 1\} \times 100$ .

Porém, nos incisos explicativos, não se tem a definição do que seria “ALQ inter”. E muito provavelmente falta um parênteses após a expressão “MVA-ST original. Como resultado, nenhum percentual é condizente, sequer aproximadamente, com o que se indica como correto pela notificação e, de forma repetida, pelo auto de infração.

MVA ajustada específica =  $((1 + 0,3 / (1 - 0,12)) \times ((1 - 0,12) / (1 - 1,175))) - 1) \times 100$ .

Portanto, inexistente definição matemática na legislação tributária que corrobore com o MVA apontado como correto pela notificação e, como dito, apenas repetido pelo auto de infração em julgamento, especificamente no ano de 2018.

### **3.3 - Do aditamento do auto de infração: aplicação da penalidade de multa sobre o valor total das operações**

Novamente assiste razão aos argumentos da defesa.

Não é crível que se aceite como justa a aplicação de uma penalidade sobre o valor da operação toda, inclusive sobre a parte tida como correta para a apuração do ICMS/ST. A se aceitar o que se propõe pelo auto de infração, desprender-se-ia a penalidade da valoração da infração, ou seja, fizesse o contribuinte um erro de 1% ou de 100%, a multa seria aplicada indistintamente, sem nenhuma ponderação.

O caso se amolda em situação descrita na alínea “b” do inciso I do Enunciado 006 do TATE:

*I - No caso de pagamento do imposto antes do início da ação fiscal ou antes da notificação do Auto de Infração, na hipótese de não haver ciência pelo sujeito passivo do termo de início:*

*b) no pagamento parcial, a base de cálculo da multa será o valor do imposto não pago ou no caso de a multa incidir sobre o valor da operação/prestação, ela será calculada sobre a proporção não alcançada pela tributação (não paga), ou seja, para apuração da base de cálculo da multa, do valor total da operação/prestação deve ser deduzida a parte correspondente ao valor imposto pago.*

Outrossim, (adentrando no item 2.7 da defesa) manifesto-me como de acordo com o entendimento da defesa acerca de se enquadrar o caso (caso fosse comprovada a infração), nos dizeres do artigo 77, inciso IV, alínea 4, já que a tipificação da infração foi expressamente descrita como sendo vinculada a erro na determinação da base de cálculo do ICMS ST e, conseqüentemente, na apuração do imposto:

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

*IV - infrações relacionadas ao pagamento, retenção ou apuração do ICMS:*

*a) multa de 90% (noventa por cento):*

*4. do valor do imposto apurado a menor em documento fiscal que contenha erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração do imposto.*

Por se tratar de argumentação conexa ao fato (item 2.6 da defesa), entende-se como pertinente a reclamação da aplicação da penalidade de multa tida como confiscatória pela defesa. A multa ficou desproporcional em relação ao imposto tido como não pago pelo fisco.

Ademais, harmoniza-se com o caso a previsão do artigo 100 do CTN referente à menção referente às “práticas reiteradamente observadas pela autoridade administrativa”. Não se pode ouvidar que os procedimentos de cálculo do ICMS/ST feitos pelo sujeito passivo existem, ininterruptamente desde o ano de 2016, no mínimo (conforme tabela aposta no auto de infração), tiveram conhecimento da Receita Estadual sem nenhuma oposição de divergência. Esta correlação afastaria a aplicação da multa aplicada pela ação fiscal.

### **3.4 - Falta de motivação do ato de lançamento**

Apesar da intitulação vaga do tema, a manifestação da defesa vincula a lavratura do auto de infração à demonstração do ilícito cometido pelo sujeito passivo, afinal não lhe foi demonstrado onde ele errou em seu procedimento, sendo somente apresentada uma valoração de MVA sem nenhuma justificativa de que tal estaria correta e a praticada pelo sujeito passivo estivesse errada.

Está certa a reclamação da defesa, afinal, como visto, não se trata de uma informação legislativa de claro entendimento. E, ainda, conforme demonstrado na análise deste julgamento, muito provavelmente não se foi explicitado qualquer erro no procedimento do contribuinte pelo fato de que o percentual de MVA que o fisco propõe como correto não possui respaldo ou sustentação pela legislação vigente à época dos fatos geradores (ano de 2018).

Como reflexo da falta de demonstração do cometimento de erro por parte do sujeito passivo, bem como pela impossibilidade de se comprovar que o percentual do MVA proposto pelo fisco é de fato correto, deve ser considerado nulo, por vício material, o auto de infração.

### **3.5 - Da imputação da responsabilidade de eventual pagamento ao destinatário das operações**

Dispensável a análise por menorizada deste item, já que não se tem como pertinente qualquer cobrança complementar do ICMS/ST durante o ano de 2018.

Reforço, ainda, que mesmo que houvesse erro, não seria justo que se impusesse a imputação de exação a terceiro após decorridos 5 anos de práticas reiteradas do contribuinte, das quais o fisco tinha pleno conhecimento.

### **3.6 - Da valoração dos juros e atualização monetária**

Apesar do entendimento desfavorável à constituição do crédito tributário desta análise de julgamento, em relação ao cálculo de atualização monetária e juros feito pela ação fiscal, observam-se erros na aplicação desses acréscimos em relação à normativa legal aplicada ao caso.

Da simples leitura da tabela aposta no auto de infração, que detalha a constituição do crédito tributário do auto lavrado em aditamento, verifica-se que o índice utilizado para a atualização monetária do tributo foi de 1,1571538, que corresponde à divisão entre a UPF de 2022 e a UPF do ano de apuração do tributo, 2018. Ocorre que, a partir de fevereiro de 2021, não se faz mais a atualização monetária do imposto pela variação da UPF, devendo ser aplicada a variação da UPF somente até 2021. Por conta da inclusão da UPF do ano de 2022 no cálculo da atualização monetária, houve o excesso do lançamento deste acréscimo.

Em conformidade com a mesma legislação que encerrou a atualização monetária do imposto a partir de fevereiro de 2021, da mesma forma os juros, a partir dessa data, passaram a ser calculados pela variação da taxa SELIC, o que não foi observado pela ação fiscal, já que os juros de 1%, que deveriam ser aplicados somente até fevereiro de 2021, foram utilizados até a data de lavratura do auto de infração (dezembro de 2022). O correto seria a aplicação de juros de 1% ao mês, até fevereiro de 2021, e após, a variação da SELIC até o mês antecessor ao da lavratura do auto e, por fim, a incidência de 1% referente ao mês de sua lavratura.

Portanto, apenas com efeito de análise dos argumentos da defesa, expõe-se que foram calculados erroneamente os valores da atualização monetária e dos juros lançados no auto de infração.

#### **4 – CONCLUSÃO**

Todos os itens de argumentação da defesa são pertinentes, relevantes e se contrapõem à constituição do crédito tributário lançado pelo auto de infração.

A notificação prévia não demonstrou o erro do contribuinte no seu procedimento de cálculo. E, mesmo após sua manifestação, foi mantida a obscuridade sobre como se fazer a rotina correta do cálculo para a obtenção do percentual de agregação de MVA ajustada. Pelo aprofundamento de estudo verifica-se que inexistente aplicabilidade do texto legislativo vigente à época dos fatos (ano de 2018) que seja

condizente com a aferição de MVA tida como correta pela ação fiscal a partir de abril de 2018. Anteriormente a essa data, a legislação remetia o direcionamento de eventuais cobranças sobre diferenças advindas de apuração a menor do ICMS/ST ao destinatário, contribuinte substituído.

A corroboração da dificuldade acerca do tema é tão expressiva que, em outro julgamento de auto de infração lavrado contra o mesmo sujeito passivo, pelas mesmas circunstâncias, houve entendimento de que o MVA deveria ser calculado pelo percentual de 37,80%, distante, portanto, do que fora indicado pela notificação prévia e pelo auto de infração. O procedimento é tido como errado pela ação do sujeito passivo, mas não se veem correções justas e sustentáveis em nenhum procedimento de análise feito pela administração tributária em relação ao caso.

Já o auto de infração em tela, por não demonstrar o erro do sujeito passivo em seu procedimento de cálculo (assim como também ocorrido no processo da notificação prévia para autorregularização), prejudicou a própria formulação da defesa. Se não se aponta o erro da parte, há prejuízo para a formulação da defesa técnica.

O aditamento do auto de infração, que teve como maior efeito alterar a base de cálculo para a aplicação da multa contraria o Enunciado 06 do TATE, já transcrito anteriormente. Demonstrou-se na análise desse assunto que a aplicação da multa sobre o valor da operação, de forma desvinculada da valoração do imposto pago a menor é distorcida e injusta, por representar uma penalidade estática, sem nenhuma relativização com o grau de sonegação praticado pelo sujeito passivo.

Outrossim, entende esta unidade de julgamento, tal como argumentado pela defesa, que a aplicação da penalidade, caso houvesse a infração descrita pelo auto, seria a do artigo 77, inciso IV, alínea a-4 da Lei 688/1996.

Referente à atualização monetária e juros lançados pelo auto de infração, foi demonstrado terem sido lançados esses acréscimos com

valores superiores ao que seriam devidos caso fosse procedente a acusação fiscal.

Por fim, ferindo de morte a constituição do crédito tributário, por inexistir determinação legal que sustente o percentual de MVA imposto (a partir de maio de 2018), ou a obrigatoriedade de pagamento complementar de diferença de imposto apurado e retido a menor em documentos fiscais a ser imputada ao contribuinte substituto (até abril de 2018), tanto pela notificação prévia quanto pelo auto de infração para o cálculo do ICMS/ST imposto pela acusação do fisco, há que se declarar nulo, por vício material, o auto de infração em lide.

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **NULO, por vício material**, o auto de infração e **INDEVIDO** o crédito tributário no valor originalmente constituído de R\$ 819.324,89.

Por se tratar de decisão contrária à Administração Tributária, com importância de valor excluído acima de 300 UPF's, interpõe-se recurso de ofício.

## **5 – ORDEM DE INTIMAÇÃO**

Notifique-se o contribuinte da decisão de Primeira Instância.

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

Porto Velho, 08 de março de 2023.

**Renato Furlan**  
**Auditor Fiscal de Tributos Estaduais**  
**Julgador de 1ª Instância/TATE**