

**Nº AUTO:** 20252700100110

**SUJEITO PASSIVO:** BEMOL S/A

**INSCRIÇÃO ESTADUAL:** 00000001740377

**CNPJ:** 04.565.289/0012-08

**ENDEREÇO:** Av. Prefeito Chiquilito Erse, 3288 - Flodoaldo Pontes Pinto – Loja  
âncora nº 201 - Porto Velho (RO)

## **DECISÃO 20252700100110-2025-PARCIAL PROCEDENTE SEM RECURSO-1ª-TATE-SEFIN**

- 1) Ação fiscal vinculada à DFE. Acusação de falta de escrituração de notas fiscais de entrada. 2) Defesa tempestiva. 3) Infração parcialmente ilidida. Atingidas pela decadência parte das operações concernentes ao ano de 2019. Afastada a tributação e diminuída a penalidade sobre as operações de entradas omissas de registros correspondentes a transferências. Atualização da base de cálculo da multa a partir da data de emissão das notas fiscais ausentes de registros. 4) Auto de infração parcial procedente.

### **1 – RELATÓRIO**

Refere-se o auto de infração a procedimento de fiscalização vinculado à DFE emitida pela Gerência de Fiscalização (GEFIS), com auditoria de conta gráfica, referente ao período de 01/01/2019 a 31/12/2021, sendo que o auto em análise se refere à acusação de falta de registro de notas fiscais de entradas destinadas ao contribuinte, em operações de compras e de transferências (todas com destaque de ICMS).

O imposto lançado se vincula à presunção de “ocorrência de omissão de operações e prestações de serviços tributáveis, realizadas sem o pagamento do imposto”, pertinente ao “não registro de entradas de mercadorias”, conforme previsão do artigo 72, inciso V da Lei 688/1996:

*Art. 72. Presume-se a ocorrência de omissão de operações e prestações de serviços tributáveis, realizadas sem o pagamento do imposto, na constatação de:*

*V - não registro de entradas de mercadorias ou bens;*

A penalidade de multa correspondeu a 20% sobre o valor das notas fiscais omissas de registro, sendo utilizado o artigo 77, inciso X, alínea “a”, da Lei 688/1996. O crédito tributário constituiu-se conforme a seguir:

ICMS:	R\$ 8.213,96.
MULTA:	R\$ 14.062,40.
JUROS:	R\$ 4.335,05.
AT. MONET.:	R\$ 728,76.
TOTAL:	R\$ 77.977,77.

A ação fiscal informa, em relatório, que anteriormente à lavratura do auto de infração, foram feitas notificações acerca de diversas irregularidades, inclusive pertinentes aos fatos desta autuação, sem, contudo, que o sujeito passivo tivesse se manifestado. Diante da inércia do contribuinte, foi emitida DFE para o procedimento fiscal que resultou no auto de infração.

Após cientificado, o sujeito passivo apresentou defesa tempestiva.

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

### **2.1 – SOBRE A DECADÊNCIA**

Já em suas iniciais a defesa alega sua principal tese: a de que o direito de constituição do crédito tributário já estaria extinto no ano de lavratura do auto de infração (2025), referente às operações ocorridas ano de 2019.

Aplicada a regra de contagem do prazo decadencial com base no inciso I do artigo 173 do CTN – dado que não houve o registro das operações – referente às operações do ano de 2019, iniciada a contagem do prazo decadencial

a partir de 01/01/2020, a data limite para que se fizesse o lançamento de ofício seria até 31/12/2024, devendo, então, ser excluído do auto os valores vinculados a fatos geradores do ano de 2019.

## 2.2 – NULIDADE POR AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – INCONSISTÊNCIA DE VALORES

A defesa chama a atenção para o fato de que existe notório erro de soma na totalização dos valores do auto de infração.

Reclama que o ICMS destacado nas notas fiscais omissas de entrada difere do que foi lançado pelo auto de infração.

Diz que:

*Em razão destas inconsistências, o contribuinte sequer tem conhecimento do valor efetivamente exigido no Auto de Infração, o que impede o pleno exercício do direito defesa — garantia fundamental assegurada expressamente pelo RICMS/RO.*

Reconhece, contudo, que as nulidades apresentadas podem ser saneadas, transcrevendo o artigo 34 do Anexo XII do RICMS/RO:

*Art. 34. Estando o processo em fase de julgamento, os erros de fato e os de capitulação da infração ou da penalidade serão corrigidos pelo órgão de julgamento, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não sendo causa de decretação de nulidade, desde que da correção resulte penalidade de valor igual ou inferior ao constante no auto de infração. (Lei 688/96, art. 108)*

*§ 1º. No caso de constatação de erros de fato e de capitulação da infração ou da penalidade cuja correção resulte em valor superior ao constante no auto de infração, o PAT será encaminhado à repartição fiscal de origem para aditamento, preferencialmente pelo AFTE autuante ou, no seu impedimento, por outro AFTE designado pelo Gerente*

*de Fiscalização ou Delegado Regional da Receita Estadual, do qual será intimado o autuado, restituindo-se-lhe o prazo previsto no artigo 48 para apresentação de defesa.*

### **2.3 – ENTRADAS OMISSAS VINCULADAS A OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO E DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE 20%**

Relata que grande parte das notas tidas como omissas de registro se referem a operações de transferências, oriundas de estabelecimentos do mesmo contribuinte, fato reconhecidamente como de não incidência de tributação.

Dito pela defesa:

*Por consequência, embora o Auto de Infração exija o imposto com base na presunção prevista pelo art. 72, inciso V, da Lei nº 688/1996, tal fundamento não permite a exigência de ICMS sobre operações que não configuram fato gerador do imposto.*

Indica, ainda, que a penalidade aplicada não obedeceu à ressalva constante na alínea “d” do mesmo inciso de capitulação da multa:

*Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes: (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)*

*X - infrações relacionadas a livros fiscais, arquivos magnéticos ou eletrônicos de registros fiscais: (NR dada pela Lei nº 3756, de 30.12.15)*

*a) multa de 20% (vinte por cento) do valor da operação ou da prestação pela falta da escrituração, no livro Registro de Entradas, de documento fiscal relativo à entrada ou aquisição de mercadorias ou serviços, excetuada a hipótese prevista na alínea “d” deste inciso;*

*d) deixar de escriturar no livro Registro de Entradas ou livro Registro de Saídas, na forma estabelecida na*

*legislação tributária, documentos fiscais relativos à entrada ou saída de mercadorias ou serviços isentos ou não tributados ou já tributados por substituição tributária - multa de 02 (duas) UPF/RO por documento fiscal.*

E pede pelo reconhecimento da decadência alegada; pela nulidade do auto de infração; ou, subsidiariamente, pela sua parcial procedência.

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

#### **3.1 – SOBRE A DECADÊNCIA**

Assiste razão à defesa, dado que para os fatos geradores ocorridos no ano de 2019, a contar-se o início do prazo decadencial de 5 anos, com base no inciso I do artigo 173 do CTN, tem-se por marco final de prazo para os lançamentos do fisco a data de 31/12/2024, razão pela qual se exclui, por extinção, os valores vinculados às notas fiscais não escrituradas referentes ao ano de 2019.

#### **3.2 – NULIDADE POR AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – INCONSISTÊNCIA DE VALORES**

A reclamação da defesa é pertinente.

Pela leitura dos valores de composição do crédito tributário lançados no auto de infração, observa-se que, de fato, existe erro na soma de totalização do ICMS e demais consectários, tal como evidenciado pela defesa. O valor total do auto de infração (R\$ 77.977,77) é superior à soma dos valores do ICMS (R\$ 8.213,96), multa (R\$ 14.062,40), juros (R\$ 4.335,05) e atualização monetária (R\$ 728,76).

A ação fiscal juntou planilha (Anexo II - NFEs Recebidas Tribut sem Registro - BEMOL 12.xlsx) na qual o valor da multa teve como base o valor original sem nenhum acréscimo de atualização decorrente da variação da UPF. Observa-se, no entanto, que no auto de infração os valores foram extraídos de cálculos feitos pelo SITAFE, onde esta irregularidade não existe.

Observa-se que a própria defesa já transcreveu e indicou que referidos erros podem ser corrigidos de ofício com base no artigo 34 do Anexo XII do RICMS.

Sob essa premissa, dado o evidente erro de soma, de plano, corrijo o valor total do auto de infração, de R\$ 77.977,77 para R\$ 27.340,17.

Já em relação à alegada divergência entre os valores de ICMS destacados nas notas fiscais de entradas omissas de registros e o que foi lançado no auto de infração, deve-se salientar que a presunção que justifica a imposição de cobrança do imposto em nada se relaciona com o ICMS destacado nas notas fiscais de entrada que não foram registradas pelo sujeito passivo, afinal, o fato gerador do ICMS é a saída de mercadorias do estabelecimento do sujeito passivo e não a entrada, não é sobre a operação de entrada que se está cobrando o imposto pelo auto de infração. Portanto, impertinente a tese da defesa para referida divergência, conforme se verá mais a seguir neste julgado.

### **3.3 – ENTRADAS OMISSAS VINCULADAS A OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO E DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE 20%**

#### **3.3.1 – Sobre a presunção e o lançamento do tributo**

Este tópico de assunto é importante para a compreensão da presunção que justifica a cobrança do ICMS, bem como para a valoração da multa aplicada sobre as operações de entradas de mercadorias não escrituradas em EFD, referente a transferências.

Como já dito anteriormente, o lançamento do ICMS não se refere à incidência de tributação ou não das operações de entradas não registradas, não é sobre esta operação que se está lançando o tributo por presunção. Dito pela legislação aplicada ao caso (Lei 688/1996 - artigo 72, inciso V), temos:

*Art. 72. Presume-se a ocorrência de omissão de operações e prestações de serviços tributáveis, realizadas sem o pagamento do imposto, na constatação de:*

*V - não registro de entradas de mercadorias ou bens;*

Pois bem, ao vincular a presunção para a ocorrência de omissão de operações e prestações de serviços tributáveis, realizadas sem o pagamento do imposto, à falta de registro de entradas de **bens**, há que se entender que a presunção não se refere a um evento futuro saída/venda de produto do estabelecimento do sujeito passivo desacobertada de nota fiscal, já que nem todo o bem que entra no estabelecimento se destina à venda. A presunção não deve ser entendida como uma simples correlação entre a falta de registro de nota fiscal de entrada enseja na compreensão de que os bens/mercadorias adquiridos com esta irregularidade tenham saído do estabelecimento do contribuinte sem a emissão de nota fiscal.

A presunção, para o caso, deve ser compreendida como vinculada ao fato de que, ao adquirir bens ou mercadorias (na expressão exata do que diz a lei), sem ter efetuado os registros dessas aquisições, presume-se que foram utilizados para pagamento, recursos mantidos à margem da contabilidade, os quais tiveram origem *“em operações de vendas tributadas pelo ICMS, realizadas anteriormente e omitidas na contabilidade.”*<sup>1</sup>

Coaduna com esta interpretação (além do entendimento do TIT/SP expresso no que se destacou no parágrafo anterior), o texto de decisão proferida sobre a mesma infração pelo órgão julgador do estado do Espírito Santo, CONSELHO ESTADUAL DE RECURSOS FISCAIS – CERF, onde se tem (Acórdão nº 003/2025, da Segunda Câmara de Julgamento - 06 de fevereiro de 2025):

*“A omissão de receita é decorrente da inteligência do artigo 76, VII, da Lei nº 7.000/2001, que presume que a disponibilidade de caixa para aquisição, no tempo presente, de produtos não registrados na escrita fiscal é derivada de venda sem emissão de documentos fiscais ocorrida no passado e disponíveis monetariamente para a empresa.”*

---

<sup>1</sup> Entendimento exarado em decisão proferida pelo TIT/SP. AIIM 4150970-5 - SÉTIMA CÂMARA JULGADORA – Número 4150970-5 – Ano 2023

É importante o estudo sobre a presunção prevista em lei, não só pelo fato do tema ser controverso por si só (existem outros entendimentos que vinculam a presunção a um fato posterior ao da aquisição de mercadorias não escrituradas), mas por conta de que parte das operações de entradas com registros omissos na escrita fiscal do contribuinte decorre de transferências, ou seja, entradas sobre as quais o sujeito passivo não utilizou nenhum recurso financeiro para referidas aquisições.

Como este julgador comprehende a presunção para a tributação pela falta de registro de operações de entradas como vinculada à utilização de recurso financeiro obtido anteriormente por saídas de mercadorias desacobertadas de notas fiscais, afasto o lançamento do ICMS lançado sobre a parcela das operações de entrada oriundas de outros estabelecimentos do pertencentes ao mesmo contribuinte (transferências).

Destaco, ainda, que o imposto lançado pelo auto de infração foi calculado tão somente sobre o valor das notas fiscais de entrada, sem nenhuma margem de agregação, ou seja, o ICMS cobrado pelo auto de infração também não correspondeu à operação futura de saída das mercadorias que não tiveram o registro de entradas, afinal, não foram inseridos nenhum agregado sobre os valores de entrada.

### 3.3.2 – Sobre a aplicação da penalidade de multa

A multa foi aplicada conforme o texto da lei da tipificação do fato.

Observo que todas as notas fiscais alvo da autuação, se referem a operações tributadas, inclusive as transferências alegadas pela defesa como de não incidência do imposto.

Dito pelo artigo 77 da Lei 688/1996, temos:

*X - infrações relacionadas a livros fiscais, arquivos magnéticos ou eletrônicos de registros fiscais:*

*a) multa de 20% (vinte por cento) do valor da operação ou da prestação pela falta da escrituração, no livro Registro de Entradas, de documento fiscal relativo à entrada ou aquisição de mercadorias ou serviços,*

*excetuada a hipótese prevista na alínea “d” deste inciso;*

*d) deixar de escriturar no livro Registro de Entradas ou livro Registro de Saídas, na forma estabelecida na legislação tributária, documentos fiscais relativos à entrada ou saída de mercadorias ou serviços isentos ou não tributados ou já tributados por substituição tributária - multa de 02 (duas) UPF/RO por documento fiscal.*

Da leitura, observa-se que, ao tempo em que a lei impõe a penalidade mais gravosa de multa à falta de registro de notas fiscais de aquisições de mercadorias **e serviços**, o que remete ao fato específico da omissão de registro do documento fiscal de entrada, sem vinculação com operações/prestações futuras, existe a ponderação para mercadorias já tributadas por substituição tributária. Portanto, apesar de não explícito, a lei indica uma penalidade maior para mercadorias com futura tributação em operações de saídas.

Apesar da aparente desarmonia entre a gravosidade da multa dada pela alínea “d” do inciso X do artigo 77 da Lei 688/1996 (evento passado) e do texto legal que prevê a presunção para o lançamento do imposto (Lei 688/1996 – artigo 72, inciso V – evento futuro), há que se entender que a gradação da multa se vincula à cobrança do imposto, de forma que para os casos de supressão do imposto deve se aplicar a multa mais gravosa de 20% sobre o valor da operação e para os casos em que não se deva cobrar o imposto, a penalidade deve ser a de 2 UPFs.

Sob esta ótica, aplico a multa de 2 UPFs para os casos de omissão de operações vinculadas a transferências, dado que o ICMS já fora afastado por esta análise de julgamento e mantendo a penalidade de 20% sobre o valor da operação apenas falta de escrituração de notas fiscais de venda, emitidas por terceiros e que se referem à movimentação de recursos financeiros alheios à escrita fisco-contábil do sujeito passivo.

De forma consolidada, faço a juntada ao processo da planilha denominada “CRÉDITO TRIBUTÁRIO JULGADOR SINGULAR”, a qual informa

os valores de ICMS e de multa devidos para cada nota fiscal omissa de registro de entradas, evidenciando-se, pelo grifo amarelo as notas fiscais de transferências (das quais se cobram apenas a multa de 2 UPFs, sem imposto) e as demais, onde está lançado o ICMS e a multa de 20% sobre o valor atualizado (pela UPF) das operações.

Ressalto que referida planilha expressa os valores se juros calculados exclusivamente pela SELIC, conforme determinação da nova legislação, bem como pelo afastamento dos valores de atualização monetária.

#### **4 – CONCLUSÃO**

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, **JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE** o auto de infração, sendo devido o valor de R\$ 5.321,64 indevido o valor de R\$ 22.018,53, conforme a seguir:

	<b>VL ORIGINAL</b>	<b>VL DEVIDO</b>	<b>VL INDEVIDO</b>
<b>ICMS</b>	8.213,96	<b>1.050,33</b>	7.163,63
<b>MULTA</b>	14.062,40	<b>3.810,41</b>	10.251,99
<b>JUROS</b>	4.335,05	<b>460,90</b>	3.874,15
<b>AT. MONET.</b>	728,76	<b>0</b>	728,76
<b>TOTAL</b>	27.340,17	<b>5.321,64</b>	22.018,53

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

#### **5 – ORDEM DE INTIMAÇÃO**

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

**RENATO FURLAN**  
**Auditor Fiscal de Tributos Estaduais**  
**Julgador de 1<sup>a</sup> Instância TATE/RO**