



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



**RESOLUÇÃO Nº 39/2022**

CÂMARA DE JULGAMENTO

SESSÃO : 24ª EM: 31/03/22

PROCESSO : 880/2018

RECORRENTE : ARAÚJO & SARAIVA LTDA

RECORRIDA : DIVISÃO DE PROCEDIMENTOS ADM. FISCAIS

AUTO DE: Nº. 008432/2018

INFRAÇÃO

AUTUANTE : ELENILZO DE OLIVEIRA BONFIM

RELATORA : SUELLEN CAMPOS DE LIMA

**EMENTA:** AUTO DE INFRAÇÃO 8432/2018 - FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS NORMAL NÃO ESCRITURADO E NÃO DECLARADO EM GIM – IMPUGNAÇÃO TEMPESTIVA – DECISÃO PELA IMPROCEDÊNCIA –DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS COM PROLAÇÃO DO VOTO DE DESEMPATE.

**RELATÓRIO**

Trata-se de processo que versa sobre o Auto de Infração nº. **008432/2018**, processo sob o nº. **880/2018**, lavrado em 22/06/2018, em desfavor da empresa **ARAÚJO & SARAIVA LTDA** sob o CNPJ nº **07.573.569/0008-61** e inscrição estadual nº **24.012.812-5**, no valor de **R\$ 990.150,80 (novecentos e noventa mil e cento e cinquenta reais e oitenta centavos)**, apontado com a **“FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS NORMAL NÃO ESCRITURADO E NÃO DECLARADO EM GIM”**.

Como dispositivo infringido foi apontado o artigo 71, combinado com os artigos 856 e 859 do Regulamento do ICMS de Roraima, aprovado pelo Decreto 4.335-E/2001. E, como penalidade, foi aplicada o disposto no artigo 69, inciso I, alínea “g” da Lei 059/93, com multa de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto.

Foram anexados os documentos: Quadro demonstrativo de cálculos e atualização monetária de valores a recolher (fls.03); Ordem de Serviço nº. 001947/2017; Termo de Início de Fiscalização (fls.17) FAC (fls.82); Intimação (fls.24/41/46/38/39); Procuração (fls.21); Pedido de autorização da para prorrogação ação fiscal (fls.18/19); Anexo I - Planilha



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.02

(fls.26/37); planilha processo 1947/2017 (fls..43/45); Lançamento de empréstimo bancários no livro diário (fls.47/64); Laudo técnicos (fls.65/69); Ofício (fls.70/72); Documentos (fls.73/74); Termo de Encerramento de Fiscalização (fls.79); Relatório de execução de ordem de serviço nº. 194/2017 (fls.05/16); Termo de entrega de levantamento fiscal em mídia (fls.78); FAC.

O Julgador de Primeira Instancia, sr. Evandro Barros de Souza, expõe sucintamente, em seu relatório, os seguintes termos:

“Intimado regulamente a atuada apresentou Impugnação que se encontra aos autos fls. 84/123 e anexos fls. 124/129, em síntese que:

I – Síntese dos fatos

II – O Direito

III – A ausência de levantamento específico nos anos-calendários de 2012 e ocorrência de presunção, e

IV - A inexistência de falta de dados no CD apenso, cerceamento o direito de defesa da Impugnante.

A autoridade fiscal presumiu a existência de pagamento de ICMS antecipada da carne de gado bovino, escriturado e declarado apurado através de levantamento fiscal precário, pois a autoridade fiscal que conduziu a fiscalização aduziu ter apensado ao auto de infração o levantamento fiscal realizado, todavia o CD anexo, veio sem qualquer informação gravada.

Ademais, para que se proceda a autuação fiscal, é mister a comparação material do ilícito tributário, sob pena de instalar manifestar insegurança jurídica nas relações tributárias, o que é inadmissível pelo ordenamento jurídico pátrio, cita julgados.

Provada nos autos a existência de contabilidade regular da empresa atuada, não há como prosperar o arbitramento do lucro bruto, mediante levantamento da conta mercadorias.

Impõe-se a nulidade do lançamento ressalvado, contudo, o direito de realização de novo feito com o emprego de técnicas de auditorias adequadas ao caso.

Havendo erro na construção da base de cálculo, haverá nulidade no lançamento e, por conseguinte, a inexigibilidade de crédito tributário.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.03

Ora, não há como convalidar o lançamento quando da utilização de alíquota equivocada, eis que, conforme já exposto, o equívoco encontra-se no conseqüente da relação jurídico-tributário, isto é, no seu aspecto quantitativo.

V – Do Princípio da Legalidade Tributária

Deve-se atentar para as disposições contidas nos §§ 1º e 2 do art.97, do CNT, que impõe a necessidade de lei para atualização em base de cálculo de imposto, que ultrapasse a correção monetária do período.

VI – Da Preliminar de Nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa.

Alega que os abatimentos foram realizados pelo MAFIR, mais onde está esse levantamento fiscal, onde consta o quantitativo de gado abatido? Com base em que dados a autoridade fiscal, chegou a esse montante. Cadê os abatimentos do MAFIR?

Autoridade fiscal não informa no lançamento tributário, se houve pagamento antecipado no montante da entrada do gado bovino em pé. A falta dessa informação macula o lançamento tributário, configurando assim, o cerceamento do direito de defesa, cita Resolução.

Assim ante o exposto, considerando as alegações nesta peça impugnatória, especialmente o disposto na Súmula 473 do STF, a recorrente invoca o provimento impugnatório ora interposto para que seja reconhecida a nulidade do auto de infração nº 001545/2013, por violação contraditório e da ampla defesa.

Caso assim, não entenda o nobre julgador que seja cancelado o auto de infração em face da clara formação equivocada do critério quantitativo da base de cálculo, que a autoridade fiscal sequer juntou ao PAF o suposto levantamento fiscal.

Que seja acolhida a impugnação ora apresentada, julgando pela improcedência total do auto de infração nº 008432/2018, por ser medida de direito e de justiça”.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.04

## FUNDAMENTOS DE FATOS E DE DIREITO

Verifica-se que atuação reportada a **“Falta de pagamento do ICMS não escriturado e não declarado em GIM”**, apurado através de levantamento fiscal referente ao período de 2016.

O fisco Estadual afirma que o contribuinte infringiu a regra do artigo 71 combinado com os artigos 856 e 859, todos do RICMS/RR, aprovado pelo Decreto 4.335-E/2001, sendo possível a aplicação das medidas punitivas instituídas no artigo 69, inciso I, alínea “g” da Lei 059/93, com redação pela Lei 244/99.

O levantamento fiscal utilizado na apuração do ICMS está previsto no artigo 856, 858, I e III do Decreto nº 4.335.E/2001, A saber.

Art 856. O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamentos fiscal e contábil, em que serão considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros gastos, outras receitas e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário com identificação das mercadorias e outros elementos informativos.

(...)

Art. 858. Para apuração das operações ou prestações realizadas pelo sujeito passivo, o fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos idôneos, tais como:

I – Análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e de documentos subsidiários:

(...)

III – Levantamento quantitativo financeiro.

Feitas as considerações iniciais, passamos analisar as alegações da Impugnante.

Preliminar de Nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa:

Aduz que os abatimentos foram realizados pelo MAFIR, mais onde está esse levantamento fiscal, onde consta o quantitativo de gado abatido? Com base em que dados a autoridade fiscal, chegou a esse montante. Cadê os abatimentos do MAFIR?

Argumento não tem como progredir, pois, os abatimentos de gado bovino é referente aos autos de infração nº 8429/2018 e 8430/2018 e este processo refere-se ao auto de infração



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.05

nº 8432/2019 tendo como infringência **“Falta de pagamento do ICMS NORMAL, não escriturado e não declarado em GIM”**.

Em relação a existência de falta de dados no CD apenso, cerceamento o direito de defesa da Impugnante, o CD em apenso (fls.78) contém planilhas de fiscalização do levantamento fiscal no qual constam Inventários 2012 e 2013, CMV, MVA, LRE, LRS, GIM e a Planilha de Apuração da Saída Presumida Tributável e do Imposto Devido, ou seja, todos os dados do Levantamentos Fiscal encontram-se no CD em anexo nos autos.

Assim afasto a preliminar alegada de violação ao direito de ampla defesa, nos termos do art. 41 “caput” da Lei nº 072/1994, do CAF.

### NO MÉRITO

Questiona a ausência de levantamento específico nos anos-calendários de 2012 como ocorrência de presunção do levantamento específico refere-se ao período de 2013 e não ao ano de 2012 como alega o Impugnante, conforme consta nos autos.

No que concerne a ocorrência de presunção, erro na base de cálculo, utilização de alíquota equivocada.

O levantamento em questão é denominado “Apuração de Resultado Com Mercadorias”, fundado no art. 859, II do RICMS/RR, no qual se apura o custo das mercadorias vendidas – CMV aplicando-se a seguinte equação:

$$\text{CMV} = \text{ESTOQUE INICIAL} + \text{ESTOQUE FINAL}$$

O Custo de Mercadorias Vendidas é um dado contábil que mostra qual o custo para a empresa das mercadorias que vendeu.

Comparando este elemento com vendas registradas, permite saber qual foi a margem de agregação sobre o custo utilizado pela empresa. Esta margem mostra qual é o lucro bruto obtido com as operações de vendas.

Diz-se que é bruto, pois não foram deduzidas ainda as despesas administrativas (salário funcionário, valor pago aos sócios (pois este tem patrimônio próprio que não se confunde com o da empresa), tributos sobre a folha de pagamento da administração, e



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.06

outras despesas desta área), comerciais (salários de funcionários da área comercial, tributos sobre folha de pagamento, despesas com transporte, visto que é uma distribuidora, e outras despesas desta área), financeiras, nem tributos incidentes sobre as vendas, quais sejam PIS, COFINS, ICMS, IPIS (se contribuinte).

O MVA extraiu-se do aplicativo Auditor Eletrônico a prevalência dos preços de saída sobre os preços de entradas, dos produtos sujeitos a alíquota de 17% (dezesete por cento), calculando ao final a média, contando assim a margem média de valor agregado utilizado pelo contribuinte.

A venda presumida (obtida pelo MVA sobre o CMV apurado) foi de R\$ 21.452.251,50 (fls.14).

Sobre este novo valor de venda encontrando calculou o montante de ICMS devido aplicado a alíquota de 17% (dezesete por cento), somou-se debito de devoluções de compras + outros débitos não lançados decorrentes de saídas não registrados no LRS encontrado o total de debito R\$ 3.698.418,13 (fls.14).

Após foram deduzidos os valores de Créditos de ICMS – NORMAL (L.R.E), Credito ICMS-PAGO na fronteira e Credito de ICMS – PRESUMIDO no valor total dos Créditos R\$ 3.410.334,96 9fls.14/15).

Após as deduções de créditos do ICMS, adiciona-se o saldo credor para o exercício seguinte (apurado pelo contribuinte), encontrando o valor devido a título de ICMS Devido R\$ 317.167,37 (fls.15). Este valor corrigido até a data da atuação montou em R\$ 389.823,15 (fls.02).

No que se refere á aplicação da alíquota é previsto no artigo 32, inciso I, alínea “d”, da Lei nº 059/1993, do Código Tributário Estadual, in verbis:

Art. 32. As alíquotas do imposto são:

I – nas operações ou prestações internas que se tiverem iniciado no exterior:

(...)

d) 17% (dezesete por cento) para as demais mercadorias e serviços;

Menciona a impugnante que não há como prosperar o arbitramento do lucro bruto, mediante levantamento da conta mercadorias. Impõe-se a nulidade do lançamento,



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.07

ressalvado, contudo, o direito de realização de novo feito com o emprego de técnicas de autoria adequadas ao caso.

Tal alegação não deve prosperar, entendo que o arbitramento do lucro bruto atendeu ao disposto na legislação, nos termos dos artigos 148 do CNT e 21, inciso IV, da Lei 59/93, *in verbis*:

### CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, diretos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos prestados, ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

### LEI N º 059/93 (CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL)

Art. 21. O valor da operação ou prestação poderá ser ainda arbitrado pela autoridade fiscal, nas seguintes hipóteses, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis:

(...)

VI – comprovação de que o contribuinte não está emitindo regularmente documentação fiscal relativa às operações ou prestações que promove.

Assim, não há ofensas ao princípio da legalidade e nem nulidade do lançamento. Pois o arbitramento realizado pela fiscalização, atende os requisitos da Lei (artigo 148 do CTN e 21, inciso VI, da Lei 59/93), transcritos acima.

A Impugnante nas suas alegações não juntou nenhuma prova nos autos, ademais, conforme dispõe o artigo, 373, inciso II, Lei nº 13.105/2015, do Novo Código de Processo Civil, cabe o réu a prova do fato desconstitutivo do direito do autor. Assim vejamos

Art. 373. O ônus da prova incube:

(...)

II – ao réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.08

Portanto, diante dos documentos, constante nos autos, há elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a constituição do Crédito Tributários.

Em análise do processo de Primeira Instancia deste Contencioso Administrativo Fiscal emitiu a decisão 010/2020, na qual conclui:

*“Diante das considerações expostas, recebo a impugnação de fls. 84/123 e anexo fls. 124/129, nego provimento, julgo procedente o auto de infração nº 008432/2018, em decorrência da constatação da falta de pagamento normal não escriturado e não declarado em Gim apurado através de levantamento fiscal.”*

E completa:

“Intime-se o contribuinte nos termos do artigo 54 § 2º da Lei nº 72/1994, combinado com artigo 89 § 2º, e na forma do artigo 87, § 5º, ambos do Decreto nº 856/1994, entregando-lhe cópia da presente decisão para seu conhecimento”.

A empresa autuada apresenta, tempestivamente, impugnação alegando em síntese:

a) Considerando as alegações lançadas nesta peça impugnatória, especialmente o disposto na Súmula 473 do STF, a recorrente invoca o elevado conhecimento jurídico requerer e seja dado provimento a impugnação ora interposta para que seja reconhecida a nulidade do auto de infração, por violação do contraditório e da ampla defesa.

b) Caso assim, não entenda nobre julgador singular, considerando as falhas apontadas no lançamento efetivado pelo Fisco e principalmente a irregularidade de **“FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS NORMAL NÃO ESCRITURADO E NÃO DECLARADO EM GIM APURADO ATRAVÉS DE LANÇAMENTO FISCAL”**;

c) Cancelamento do auto de infração em face da clara formação equivocada do critério quantitativo da base de cálculo que a autoridade fiscal sequer juntou ao suposto levantamento fiscal;

d) Protesta provar o alegado por todos os meios em direito permitidos, especialmente pelo depoimento pessoal da Ré, que desde já requer, sob pena de confissão, além da oitiva de testemunhas – cujo o rol apresentará oportunamente, prova pericial e juntada de novos documentos, se necessários.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.09

e) Que seja acolhida a impugnação ora apresentada, julgando pela improcedência total Auto de Infração nº 008432/2018, por ser medida de direito e de justiça.

Em ato contínuo, o processo foi encaminhado a Procuradoria Fiscal deste Contencioso, a qual emitiu o **Parecer nº 336/2020**, onde se manifestou, pelo **conhecimento e desprovemento de recurso voluntário**.

É o relatório.

VÍDEOCONFERÊNCIA  
**SUELLEN CAMPOS DE LIMA**  
Conselheira Relatora

### VOTO

A primeira Instância na pag. 132 considera o argumento da defesa que diz que: “A autoridade fiscal **presumiu** a existência de Pagamentos do ICMS antecipado de carne de gado bovino, **escriturado e declarado** apurado através de **levantamento fiscal precário** “ quando esta anexa ao seu trabalho um CD onde diz que seus levantamentos estão lá contidos e, ao abri-lo, o autuado diz que este , veio sem qualquer informação gravada. Já o CD examinado pelo julgador monocrático estava, segundo ele com todas as informações necessárias para o sua análise e julgamento

Credita prova nos autos de existência de Contabilidade regular da empresa autuada e, segundo a defesa, o arbitramento não deve prosperar, pois o arbitramento se faz imperativo quando esses documentos (Livros e Declarações estão ausentes, valendo-se, pois o Fisco, de outros meios lícitos para provar a acusação e não fazê-la por indícios, lembrando que, indício e motivo para investigação e não para aplicação de pena. O julgador, nesse caso, afasta a tese da defesa e diz que o levantamento esta acobertado pelos dispositivos legais, artigo 148 CTN e artigo 21 da Lei 059/93 e rejeita a preliminar de nulidade do feito fiscal .



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.010

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, diretos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou esclarecimentos prestados, ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

LEI N ° 059/93 (CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL)

Art. 21. O valor da operação ou prestação poderá ser ainda arbitrado pela autoridade fiscal, nas seguintes hipóteses, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis:

(...)

VI – comprovação de que o contribuinte não está emitindo regulamente documentação fiscal relativa às operações ou prestações que promove.

Assim, não há ofensas ao princípio da legalidade e nem nulidade do lançamento. Pois o arbitramento realizado pela fiscalização, atende os requisitos da Lei (artigo 148 do CTN e 21, inciso VI, da Lei 59/93), transcritos acima.

Na pag 133 cita ainda outro argumento da defesa: Havendo erro na construção da Base de Cálculo, haverá nulidade do lançamento e, por conseguinte, a inexigibilidade do Crédito Tributário. Nesse caso também se omite de fazer qualquer juízo, o julgador de primeira Instância.

Enfim, no mérito, não se deteve o nobre julgador de 1ª Instância, limita-se a validar, sem nenhuma análise o feito fiscal apenas com o combate das nulidades presentes em seu relatório.

A procuradoria, por sua vez, manifesta-se em conformidade com o julgador monocrático e refuta também as nulidades reclamadas pela defesa e conclui sua tese tecendo comentários acerca dos artigos 856, 858 do Dec 4335-E/01 onde a fórmula do CMV está a disposição do fiscal para utilizá-la como critério para seu levantamento e pede a procedência do AI 8432/2018.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.011

Art 856. O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamentos fiscal e contábil, em que serão considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros gastos, outras receitas e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário com identificação das mercadorias e outros elementos informativos.

(...)

Art. 858. Para apuração das operações ou prestações realizadas pelo sujeito passivo, o fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos idôneos, tais como:

I – Analise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e de documentos subsidiários:

(...)

III – Levantamento quantitativo financeiro.

Sendo assim, passo a analisar o presente com a manifestação a seguir

A alegação da defesa de violação do princípio da ampla defesa e do contraditório não merecem guarida pois, o simples ato de apresentar sua defesa apontando as falhas que acredita existirem no feito fiscal, por si já jogam seu pedido por terra;

Requerer que sejam ouvidas testemunhas, depoimento pessoal e provas periciais, estas já lhe foram pedidas por intimação e por e-mail durante a instrução processual que culminou na lavratura do AI em comento, conforme relatório, não foram atendidas, portanto não merecem ser aqui, também, consideradas.

Apesar da defesa, ser absolutamente errática e, muitas vezes omissa em atacar a construção do feito fiscal, no exame dos documentos acostados aos autos vejo que as memórias de cálculo são absolutamente confusas, as referências apontadas pelo autor não são suficientes para se chegar na base de cálculo diversa da apontada pelo contribuinte e desqualificada por ele como sendo inválida e optando pelo arbitramento embora ele não demonstre com a clareza legalmente exigida para tanto a origem desse arbitramento.

Como julgadora, não consegui respostas para as seguintes e graves dúvidas; Senão vejamos;

a) Os valores que foram objeto dos autos de infração 8429/2018, 8430/2018 e 8431/2018 que são citados por ele e, embora já tenham sido apenados nos respectivos autos relacionados como mercadorias sem nota fiscal (Carne) estão contidos também nesse



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.012

levantamento? Ao que parece sim, não existe uma clara demonstração por parte do autor que estes valores foram retirados do montante utilizado para construir a presunção da pag 14 e, nesse caso, se a resposta for sim ele é equivocadamente ofertado à tributação duas vezes, posto que compõem também a base de cálculo do presente auto;

b) Outra dúvida, sabemos que neste tipo de atividade comercial, as seções de Açougue, Hortifrutigranjeiros, Mercearia de alto giro (chamadas de Secas tipo; arroz, feijão, féculas, farinhas e outras) componentes da cesta básica brasileira e que tem giro imediato, tem fixada sua alíquota de saída a 12% e, mais ainda representam segundo a Associação Brasileira de Supermercados, respectivamente, 14%, 14% e 9% do faturamento dos estabelecimentos enquanto os outros 69% são realmente tributados a 17% e por Substituição tributária então vem a dúvida acerca do campo 17 do demonstrativo da pag 14: Por que o fiscal não considerou esse relevante dado no seu levantamento? Ao contrário, tributou a totalidade do arbitramento a 17%. A primeira instância faz uma rápida alusão a este tópico no segundo parágrafo da sua tese, na pag 133 quando cita o argumento da defesa que diz "Não há que se convalidar o lançamento quando da utilização de alíquota equivocada" ela submete o montante arbitrado à alíquota de 17% e não leva em conta que, parte dessa mercadoria de giro imediato e diário deveria ter sido exigida a 12% o que torna o trabalho duvidoso e insipiente.

c) Outra dúvida, essa é mais crítica ainda, em quase todos os campos da construção da base de cálculo, ele menciona que buscou os dados ora nos livros fiscais (SPED), ora na GIM e seja um critério absolutamente incoerente, ficou mais confuso ainda pela falta de clareza evidente em seu relatório. Isso não é tudo, ao final, mesmo como já falei, ele diz que buscou os valores que utilizou para confeccionar o montante arbitrado nos documentos fiscais ou seja (Escriturados e Declarados). Então? Porque o auto de infração em comento é lavrado tendo como título da infringência " Falta de pagamento do ICMS Normal NÃO ESCRITURADO e NÃO DECLARADO" se a base de construção do montante foi justamente o conjunto formado pelos Livros Fiscais – SPED e Declarações – GIM do Período?

Com relação aos artigos 856 a 858 do regulamento do ICMS ( o qual já copilei anteriormente), a Fórmula do CMV é um instrumento que deve ser utilizado quando não



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.013

existe a escrita contábil e fiscal, concordo, porém até nesse caso, o executor deve acostar aos autos a ORIGEM dos seus valores, dizer por quê desqualificou a escrita fiscal. A fórmula deve ser aplicada sim, porém, não se cria um número qualquer sem nenhum critério válido e se aloca na alegada fórmula, mas vigorosamente, ao fazer uso dela, se demonstra com clareza a origem dos números nela utilizados. Nesse caso, esse trabalho aqui padece da ausência de material probatório, o levantamento foi feito pelos indícios o que por lei está errado, indicio, repiso, não é prova, mas, subsídio para embasar investigação. Auto de infração se constrói mediante provas irrefutáveis e isso, claramente não temos nessa peça fiscal.

Preliminarmente a Decisão da 1º Instancia merece ser mantida. Pois o contribuinte teve o seu momento de defesa, onde apresentou suas razões.

Assim tendo em vista reconheço a **PRELIMINAR DE NULIDADE**, Voto pela **IMPROCEDENCIA** do mesmo.

VÍDEOCONFERÊNCIA  
**SUELLEN CAMPOS DE LIMA**  
Conselheira Relatora

**VOTO MINERVA**

**II - FUNDAMENTAÇÃO**

Na estrita observância dos Regramentos contidos na Lei 072/94 e do parágrafo único do artigo 102 do Decreto 856-E/94 este servidor fazendário, na qualidade de presidente deste Egrégio conselho, assim se manifesta:

Não me compete, neste momento do julgamento, proferir juízos acerca das decisões tomadas pela 1º Instancia e Procuradoria.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.014

As decisões tomadas foram, cada uma no seu momento, convencidas de suas motivações pelo que fora carreado aos autos e, por decorrência, seus atos guardaram o devido zelo e estrita observância da legislação aplicada.

Os membros deste colegiado também o fizeram movidos pelo mesmo motivo, porém, com um ingrediente significativo e ideal para suportar melhor suas decisões, o vasto debate entre si, uns com a experiência de terem vivido o fazer fiscal e outros com o sentimento do paciente por ter sido autuado sem que lhe fossem consideradas as particularidades de sua atividade.

O momento me exige um voto que, tal qual os demais proferidos por Vossas Excelências, tenha substância e argumento suficiente para nos trazer convencimento de que a matéria em comento tenha sido tratada, também, com o mesmo zelo e sob a tutela da legislação aplicada.

As alegações da defesa nas págs. 84 a 156, são confusas, trazem jurisprudências absolutamente incompatíveis com a matéria em julgamento e argumentos que me parecem ter apenas o intuito de atrasar os trabalhos exigidos para o julgamento do caso, são confusos, desordenados, e insuficientes e tecnicamente ineficazes para merecerem qualquer apreciação mais acurada.

Sobre as nulidades arguidas pela defesa, não me pronunciarei, pois tratam de fatos consumados que foram rejeitados, por unanimidade, por este conselho.

No mérito, onde o empate se desenhou, é nas dúvidas levantadas pela nobre conselheira relatora, a Dra. Suellen Campos de Lima, que me detenho.

Abaixo as transcrevo suas declarações e em seguida comento cada uma delas:

d) Os valores que foram objeto dos autos de infração 8429/2018, 8430/2018 e 8431/2018 que são citados por ele e, embora já tenham sido apenados nos respectivos autos relacionados como mercadorias sem nota fiscal (Carne) estão contidos também nesse levantamento? Ao que parece sim, não existe uma clara demonstração por parte do autor que estes valores foram retirados do montante utilizado para construir a presunção da pag 14 e, nesse caso, se a resposta for sim ele é equivocadamente ofertado à tributação duas vezes, posto que compõem também a base de cálculo do presente auto;



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.015

Consideração do presidente:

Revedo a mídia ofertada pelo AFTE na pág. 78 do presente processo, elas compõem o jogo de planilhas confeccionadas para embasar o ato fiscal, porém não as encontrei na composição do arbitramento o que, apesar de não dirimir a dúvida levantada pela nobre relatora, também não me deu elementos suficientes para dizer com absoluta certeza que estavam repetidas na base de cálculo apresentada pelo AFTE.

e) Outra dúvida, sabemos que neste tipo de atividade comercial, as seções de Açougue, Hortifrutigranjeiros, Merceria de alto giro (chamadas de Secas tipo; arroz, feijão, féculas, farinhas e outras) componentes da cesta básica brasileira e que tem giro imediato, tem fixada sua alíquota de saída a 12% e, mais ainda representam segundo a Associação Brasileira de Supermercados, respectivamente, 14%, 14% e 9% do faturamento dos estabelecimentos enquanto os outros 69% são realmente tributados a 17% e por Substituição tributária então vem a dúvida acerca do campo 17 do demonstrativo da pag 14: Por que o fiscal não considerou esse relevante dado no seu levantamento? Ao contrário, tribudou a totalidade do arbitramento a 17%. A primeira instância faz uma rápida alusão a este tópico no segundo parágrafo da sua tese, na pag 133 quando cita o argumento da defesa que diz "Não há que se convalidar o lançamento quando da utilização de alíquota equivocada" ela submete o montante arbitrado à alíquota de 17% e não leva em conta que, parte dessa mercadoria de giro imediato e diário deveria ter sido exigida a 12% o que torna o trabalho duvidoso e insipiente.

Consideração do presidente:

Ainda no exame da mídia já referida no tópico anterior, existe uma planilha chamada SAIDASNLRs - notas fiscais de saídas não lançadas no livro de registro de saídas), que somaram o montante de R\$ 655.754,94.

Desse total, foi extraído como base de cálculo de ICMS a 17% um montante de 259.857,83, cujo ICMS a recolher importou no valor de R\$ 44.175,85 o restante desse valor era composto por valores já tributados por Substituição Tributária nas entradas, na forma prevista da legislação aplicada.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.016

Portanto, fica claro que o campo 16 da planilha denominada ARBI que significa arbitramento, localizada na pág. 14 deste processo, deveria receber (posto que arbitramento é), tratamento com alíquotas diferenciadas na proporção compatível com os indicadores de composição da receita operacional bruta trazida pela Associação Brasileira de Supermercados, na falta, é claro, de robusta e irrefutável prova de que assim não se procedeu.

f) Outra dúvida, essa é mais crítica ainda, em quase todos os campos da construção da base de cálculo, ele menciona que buscou os dados ora nos livros fiscais (SPED), ora na GIM e seja um critério absolutamente incoerente, ficou mais confuso ainda pela falta de clareza evidente em seu relatório. Isso não é tudo, ao final, mesmo como já falei, ele diz que buscou os valores que utilizou para confeccionar o montante arbitrado nos documentos fiscais ou seja (Escriturados e Declarados). Então? Porque o auto de infração em comento é lavrado tendo como título da infringência “ Falta de pagamento do ICMS Normal NÃO ESCRITURADO e NÃO DECLARADO” se a base de construção do montante foi justamente o conjunto formado pelos Livros Fiscais – SPED e Declarações – GIM do Período?

Consideração do presidente:

Sobre essa última, na análise do material presente na pág. 78 do mencionado processo, a quase totalidade dos valores são conforme tabela denominada GIM que também compõe a mídia apresentada pelo executor, o campo AA denominado Bs Cal Sai Estl (Base de Cálculo ICMS Saídas para o Estado) apresenta um montante de R\$ 21.417.442,78 e este foi extraído pela Declaração GIM apresentada pelo paciente.

O campo 16 da planilha ARBI apresenta o valor R\$ 21.452.251,50, ou seja, 99,84% do montante arbitrado pelo AFTE, estavam DECLARADOS pelo sujeito passivo, então neste caso, a acusação de “Falta de pagamento de ICMS Normal NÃO ESCRITURADO e NÃO DECLARADO em GIM” não é, sob nenhuma hipótese, a tipificação da infringência apontada na inicial.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.017

O Código Tributário Nacional traz em seu artigo 112 a previsão de aplicação de benefício ao contribuinte (paciente) quando houver dúvidas sobre infrações e penalidades tributárias, entendimento unânime na doutrina.

Paulo de Barros Carvalho diz:

Esse dispositivo não poderia ser interpretado de outra maneira. Quando vige no direito tributário o princípio da estrita legalidade, que traz consigo a necessidade de uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal - in dubio pro reo.

Sobre o que recomenda Luciano Amaro para a aplicação deste dispositivo, vejamos:

No direito penal, vigora o princípio in dubio pro reo; no universo das infrações e das sanções tributárias, preceito análogo deve ser utilizado, ao prescrever o Código Tributário Nacional a interpretação benigna (isto é, em favor do sujeito passivo), quando houver dúvida sobre a capitulação do fato, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou sobre a natureza ou extensão dos seus efeitos, bem como sobre a autoria, imputabilidade ou punibilidade, e ainda sobre a natureza ou graduação da penalidade aplicável (art. 112).

## **II.1 – A INTERPRETAÇÃO BENIGNA AO CONTRIBUINTE PREVISTA NO ART. 112 DO CTN E O INSTITUTO DO VOTO DE QUALIDADE OU DE DESEMPATE**

O argumento paradigmático que tem sido apresentado nas decisões judiciais invalidando posicionamentos dos órgãos administrativos de julgamento tributário, sobretudo dos CARFs, é a norma abstrata prevista no artigo 112 do CTN.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.018

Tradicionalmente esse dispositivo sempre foi interpretado de forma restritiva, considerando que a interpretação benigna ao contribuinte limitava-se tão somente a infrações e sanções.

Trata-se, portanto do instituto do in dubio pro reo, adotado amplamente no direito penal, quando há incerteza acerca da punição do acusado.

Para Ferrajoli, a incerteza é resolvida por uma presunção de inocência do acusado, tendo em vista que a certeza que se busca no processo é dos pressupostos da condenação e não da absolvição. Assim, quando a hipótese acusatória e as que a contradizem não são rejeitadas, a dúvida deve ser resolvida contra a acusação, isto é, a hipótese acusatória só deve prevalecer se for considerada válida e as contra-hipóteses forem refutadas.

Hugo de Brito Machado Segundo no seu Manual de Direito Tributário. 10. ed. p. 122, aponta que:

“a circunstância de dúvida interpretativa ocorre quando o julgador não consegue fundamentar racionalmente a sua convicção a ponto de conseguir compartilhar seu entendimento intersubjetivamente. Nesses casos, a incerteza se manifesta de forma flagrante, como ocorre nos casos onde se lança mão do voto de qualidade. Na verdade, porém, há diversas situações nas quais, de maneira objetiva, se verifica a dúvida de que trata o art. 112 do CTN, sendo a mais eloquente delas aquela na qual o órgão de julgamento administrativo, ao deliberar sobre a validade do lançamento, chega ao empate, sendo necessário que seu presidente profira o chamado “voto de desempate”. Em tais casos, resta patente, de forma objetiva, a existência de uma dúvida, ainda que cada julgador, componente do órgão colegiado, subjetivamente, esteja certo da procedência ou da improcedência da acusação. Em situações que tais, é imperioso aplicar-se o art. 112 do CTN, extinguindo a exigência no que tange às penalidades pelo menos, aspecto para o qual se espera que a jurisprudência ainda dê a devida atenção”.

Ainda que o procedimento de autuação fiscal tenha natureza inquisitorial, na fase de recursos, instaura-se um processo que se propõe a oferecer ao contribuinte os direitos fundamentais do contraditório, ampla defesa e devido processo legal.



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.019

As normas que regem os CARF do país estão recheadas (e não deveria ser diferente), de garantias aos contribuintes quando da apreciação e julgamento de seus processos fiscais: ampla defesa, apresentação de provas, fundamentação das decisões pelos julgadores, suspensão da exigibilidade do crédito, formulação de consultas, restituição de indébitos, jus postulandi, sustentação oral, coisa julgada administrativa, pedidos de reconsideração, entre outras.

Uma das garantias mais relevantes é a coisa julgada administrativa, ou seja, a garantia de que o Estado não acionará o Poder Judiciário contra as decisões que beneficiarem o contribuinte. Isso permite o acesso a uma decisão mais célere e com caráter definitivo.

Contrariamente, o contribuinte, esgotando-se a via administrativa e ainda permanecendo sua insatisfação com a decisão, poderá acionar a Justiça para rever o processo.

Outras relevantes garantias são a gratuidade e a ausência de sucumbência, pressupostos ausentes no processo jurisdicional.

Vê-se, portanto, o quanto é vantajoso para o contribuinte, antes de ajuizar ações judiciais, participar ativamente do processo administrativo fiscal a fim de reduzir o valor de multas ou até mesmo extinguir as autuações.

## **II.2 – IN DUBIO PRO REO, IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE, IN DUBIO CONTRA FISCUM E IN DUBIO CONTRA SACRIFICIUM**

Em matérias tributárias a aceitação do princípio do in dubio pro reo, nos termos do artigo 112 do CTN. Também já foi apontado que alguns operadores do direito e doutrinadores defendem uma ampliação do entendimento historicamente restrito da aplicação desse dispositivo legal, sugerindo a adoção da ideia do in dubio pro contribuinte, Villas Boas discorreu sobre a possibilidade de aplicação desse instituto e defendeu que tal hipótese constitui um meio para tornar efetiva a garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes.

O status proposto pelo autor é de cunho constitucional e não meramente legal conforme se abordou até então sob a luz do artigo 112 do CTN. O Art. 5º da Constituição



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.020

Federal oferece o entendimento sobre direitos fundamentais, os quais não estão confinados apenas nesse dispositivo, o Art. 150, dispositivo constitucional que trata das limitações ao poder de tributar, postula que nessas normas podem ser extraídos outros direitos fundamentais para além da liberdade e propriedade.

Partindo do pressuposto de que o ordenamento estabelece que deve-se evitar ao máximo a limitação dos direitos fundamentais e reconhecendo que os direitos de propriedade e de liberdade são de natureza fundamental, o autor se esquivava de propor um método apriorístico de prevalência absoluta e defende que a interpretação benéfica ao contribuinte deve ser o parâmetro quando se tratar de casos difíceis, tais como as controvérsias que levam à utilização do voto de desempate nos órgãos colegiados de julgamento.

Em que pese a vida pregressa dos contribuintes, quando do julgamento de feitos fiscais lavrados contra estes, devemos, como julgadores e, mais ainda, com a responsabilidade de garantir ao estado que lhe sejam restituídas as receitas que lhe são devidas, devemos sobremaneira nos lembrar sempre que os créditos tributários constituídos pelo fisco contra seus contribuintes devem primar pela observância destes princípios aqui apreciados e que além destes, uma regra deve ser capital na feitura dos Autos de Infração. O Ônus da prova é intransferivelmente obrigação do autor.

Pretender uma casa de julgamentos que um contribuinte sob seu julgo, qualquer que seja a sua índole não seja devidamente justificado naquele caso concreto sob exame quando este lhe for excessivo ou impróprio por causa de sua omissão em defender-se assemelha-se ao cidadão que tem o peso do estado sob si subtraindo-lhe a liberdade ou exigindo valores dele não devidos só porque não se defendeu, ou não soube fazê-lo corretamente ou pior, não pode provar o contrário.

### III - DISPOSITIVO

Por todo o exposto, vistos e conhecidos o Recurso Voluntário, o parecer do julgador monocrático, o parecer da Procuradoria da Fazenda do Estado, os votos deste egrégio conselho e os argumentos que individualmente lhe deram sustentação, voto pela



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO: 0880/2018

FLS.021

**improcedência do AI nº 8432/2018**, em dissonância com o parecer da Procuradoria da Fazenda do Estado e com o julgamento de 1º Instância.

É o voto.

**MANOEL CARLOS B. ALMEIDA**  
PRESIDENTE



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROCESSO: 0880/2018

FLS.022

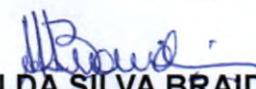
**DECISÃO:**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente: **ARAUJO & SARAIVA LTDA** e recorrida: **DIVISÃO DE PROCEDIMENTOS ADM. FISCAIS**,  
**RESOLVEM** os membros da **CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DO ESTADO DE RORAIMA**, por maioria de votos, através do voto minerva, resolveu conhecer do recurso voluntário apresentado pela defesa, dar-lhe provimento, em desacordo com o Parecer da Primeira Instância, julgando improcedente o Auto de Infração nº. 008432/2018, acompanhando o voto da Relatora a Exm<sup>o</sup>. Sra. Conselheira Suellen Campos de Lima. Conselheiros Representantes dos Contribuintes: Sílvia Silvestre dos Santos e Franklin da Silva Braid. Foram votos divergentes os Exm<sup>os</sup> Srs. Conselheiros Representantes Fazendários: Adalberto Severo Alves Junior, Ricardo Peterlini Gonçalves e Vilmar Lana Junior. **SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DO ESTADO DE RORAIMA**, em Boa Vista – RR, 26 de abril de 2022.

  
**MANOEL CARLOS BARBOSA ALMEIDA**  
Presidente

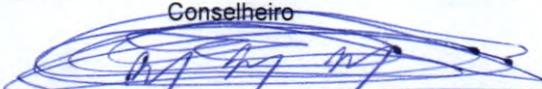
VÍDEOCONFERÊNCIA  
**SUELLEN CAMPOS DE LIMA**  
Conselheira Relatora

  
**SÍLVIA SILVESTRE DOS SANTOS**  
Conselheira

  
**FRANKLIN DA SILVA BRAID**  
Conselheiro

  
**VILMAR LANA JÚNIOR**  
Conselheiro

  
**ADALBERTO SEVERO ALVES JÚNIOR**  
Conselheiro

  
**ANTÔNIO ETEVALDO CORREIA**  
Conselheiro Suplente

VÍDEOCONFERÊNCIA  
**SANDRO BUENO DOS SANTOS**  
Procurador do Estado