



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

SUJEITO PASSIVO: JAPURA PNEUS LTDA

ENDEREÇO: AV DJALMA BATISTA, 3333 - CHAPADA - MANAUS/AM - CEP: 69050-010

PAT Nº: 20222700100305

DATA DA AUTUAÇÃO: 28/10/2022

CAD/CNPJ: 04.214.987/0007-93

CAD/ICMS: 00000000983471

DECISÃO PARCIAL Nº: 2023/1/82/TATE/SEFIN

1. Operações de saídas de mercadorias tributadas acobertadas por notas fiscais sem o destaque do ICMS. / 2. Defesa tempestiva / 3. Infração parcialmente ilidida. Reenquadramento de capitulação da infração e penalidade sem efeitos na constituição do crédito tributário. Exclusão de notas que não corresponderam à efetiva saída de mercadoria do estabelecimento. Correção dos acréscimos incidentes sobre o imposto devido / 4. Auto de infração parcial procedente.

1 – RELATÓRIO

O auto de infração decorre de ação fiscal vinculada à Designação de Fiscalização de Estabelecimento (DFE), emitida pela Gerência de Fiscalização (GEFIS) da Coordenadoria da Receita Estadual (CRE), contra estabelecimento de contribuinte classificado como atacadista revendedor de pneus, com escopo no ano de 2021.

Por ser atacadista e por receber as mercadorias oriundas - praticamente todas - de outro estabelecimento do mesmo grupo empresarial, localizado na cidade de Manaus (AM), em operações de transferências, não se tem a incidência de tributação, nem sobre a operação própria e nem pela substituição tributária, quando da entrada das mercadorias no

estabelecimento do sujeito passivo. Por este motivo, e dito com clareza pela ação fiscal, a posterior saída das mercadorias, em operações de vendas, deveriam ser tributadas, tanto pela operação própria quanto pela de substituição tributária, dado que inexistiu tributação em nenhuma operação anterior da cadeia de circulação de mercadorias.

No caso do processo em análise, a autuação fiscal compreendeu, tão somente, o ICMS vinculado às operações próprias incidente quando das saídas (vendas) das mercadorias que foram recebidas anteriormente sem nenhuma oneração do imposto estadual. Informado pelo relatório fiscal, o ICMS devido por substituição tributária fez parte de lançamento de ofício em outro auto.

Como exposto, a infração foi contextualizada com clareza pela descrição do auto, inclusive pela citação do artigo 11, inciso II do Anexo VI do RICMS; e capitulada pelo artigo 77, inciso IV, alínea “a” da Lei 688/1996, cujo texto descreve a infração e o *quantum* a penalidade. Foram indicados, ainda como relacionados à infração o artigo 2º, inciso I, c/c artigo 11; artigo 15, inciso I, letra “a” do RICMS.

O crédito tributário lançado pelo auto de infração foi de:

ICMS: R\$ 1.590.087,20.

Multa: R\$ 1.584.794,78.

Juros: R\$ 164.041,66.

At. Monetária: R\$ 2.972,22.

Total: R\$ 3.341.895,86.

A ação fiscal se iniciou em 11/08/2022 e teve prorrogação formalizada para o término dos trabalhos até a data de 07/12/2022. Em 28/10/2022 foi lavrado o auto de infração, com ciência do contribuinte em 22/11/2022. Após, foi apresentada a defesa.

2 – ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

2.1 – Preliminares: capitulação legal. Ausência de indicação da infração.

A defesa entende ser de vício insanável a não indicação concreta da infração e os fundamentos para cálculo da multa.

Cita o dispositivo do RICMS que elenca como requisito do auto de infração (artigo 28, inciso V) “a *citação expressa do dispositivo legal que define a infração cometida e lhe comina penalidade*”.

Nesse contexto, aborda as capitulações que o autor da ação fiscal indicou no auto

de infração, especificamente no preenchimento do campo referente à infração.

Dito pela defesa:

O art. 2º do RICMS/RO prevê unicamente a hipótese de incidência do ICMS na saída de mercadorias de um estabelecimento para outro (ainda que do mesmo titular), não havendo como se detectar qual o aplicado a situação, e os arts. 11 e 15 descrevem apenas questões relativas ao critério temporal e quantitativo de apuração do tributo. Por sua vez, o art. 11, II do RICMS/RO (Decreto nº 22.721/18) prevê apenas que o regime de substituição tributária não se aplica nos casos de transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista. Tais dispositivos, conjuntamente, descrevem hipóteses insuficientes e que impossibilitam a exata delimitação da própria conduta autuada.

Apesar da escrita, a defesa informa ter entendido a acusação da infração, já que, em sua descrição, existe o relato objetivo dos fatos tidos como irregulares. Contudo, indica serem insuficientes, dadas as impropriedades das citações de capitulação de infração indicadas pelo auto.

2.2 – Autuação fiscal sobre mercadorias já tributadas anteriormente

Reclama que a ação fiscal desconsiderou pagamentos antecipados (feitos pelo sujeito passivo ou fornecedores) em relação a documentos fiscais incluídos na constituição do crédito tributário. Exemplifica a NFe 20049, emitida pelo sujeito passivo, em 15/02/2021, no valor de R\$ 93.800,00. Segundo a defesa, “a entrada do item consignado na citada Nota Fiscal no Estado de Rondônia foi em decorrência de compra interestadual com ICMS-ST destacado e recolhido pelo emitente mediante uso de inscrição de substituto tributário em Rondônia”, o que implica em ser indevida nova cobrança tal como pretendida pelo auto lavrado. Conclui a defesa que decorrente desse erro, há irregularidade na definição da base de cálculo usada para a constituição do crédito tributário, o que resulta na nulidade material no caso concreto.

Arguindo os preceitos do artigo 145 do CTN, indica ser imutável o lançamento tributário, sem a possibilidade de revisão por parte da Fazenda Pública, dado ser, em seu entendimento, um erro de direito, motivo, portanto, de vício insanável.

2.3 – Contextualização das operações

A defesa qualifica o sujeito passivo: *“empresa do ramo comercial que atua, predominantemente, com o comércio atacadista e varejista de pneumáticos e câmaras-de-ar. Atacadista, que recebe, por transferências, oriundas do estabelecimento matriz, localizado no estado do Amazonas, as mercadorias que comercializa internamente em Rondônia”*.

Prossegue, afirmando que, dada a condição do sujeito passivo, atacadista e recebedor de mercadorias por operações de transferências, tem-se por afastada a incidência da tributação pela substituição tributária. E no aprofundamento de sua exposição, descreve a respeito do procedimento fiscal para com os fatos: *“Conforme se verifica no relatório da autuação, o Fisco concluiu que a empresa Autuada deixou de recolher parte do ICMS devido na saída de mercadorias não tributadas anteriormente por substituição tributária”*. Aparentemente, a defesa demonstra entender que o auto de infração teria sido lavrado por conta dessa constatação: a de falta de recolhimento do ICMS nas operações anteriores; dadas suas citações legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais acerca da não incidência de tributo em operações com transferência de mercadorias, entendimento pacificado pela Súmula 166 do STJ.

Finaliza sua análise referendando sua tese de que as operações com transferências de mercadorias estão fora do campo de incidência de tributação do ICMS, logo a cobrança do imposto é indevida, viciando, novamente, o crédito tributário do auto de infração, requerendo, assim, sua improcedência.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

3.1 - Capitulação legal. Ausência de indicação da infração.

O auto de infração possui uma descrição clara da infração em seu corpo ao dizer que o sujeito passivo *“deixou de pagar parte do ICMS devido e incidente sobre a saída de mercadorias tributadas de seu estabelecimento - OPERAÇÕES PRÓPRIAS - NÃO ONERADAS anteriormente por SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, por se tratar de Produtos transferidos de sua Matriz localizada em Manaus/AM com os benefícios previstos no Art.11, Inc. II, do Anexo VI, do RICMS/RO”*.

E há um detalhamento, no relatório fiscal que informa:

*“A análise da movimentação com mercadorias no exercício fiscalizado – 2021 – nos permitiu identificar que a quase totalidade das entradas de mercadorias em seu estabelecimento destinada à comercialização tem como origem **transferências** de sua **matriz**, localizada em Manaus (AM). Tais remessas foram efetivadas de acordo com o que estabelece o **artigo 11, Inciso II, § 6º do Anexo VI do RICMS**, que assim dispõe:*

Art. 11. O regime de substituição tributária não se aplica: **(Convênio ICMS 142/18, cláusula nona)**

II - às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista;

§ 6º. Ato do Coordenador-Geral da Receita Estadual poderá estender a não aplicação da substituição tributária nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto se o destinatário for varejista.

*Tal benefício desonera do lançamento do ICMS/ST nesta primeira etapa da fase de comercialização tanto a remetente quanto a destinatária do pagamento do ICMS devido nesta qualidade justamente por se tratar de **transferências** entre estabelecimentos **atacadistas** pertencentes a mesma empresa.*

*Tal benefício, na verdade, apenas posterga a tributação e lançamento do ICMS/ST devendo o estabelecimento de destino efetuar a sua retenção no momento em que efetuar **vendas** a estabelecimento **varejista e/ou consumidor final**.*

Neste sentido, demonstramos através da planilha anexa o montante do ICMS Operações Próprias devido e incidente sobre as vendas promovidas pelo sujeito passivo no exercício de 2021, calculado mediante a aplicação da alíquota interna para os produtos da sua linha comercial (Pneus, Câmaras, Protetores).

(...)”

Então está claramente demonstrada a motivação para a lavratura do auto de infração: deveriam ter sido tributadas, tanto as operações próprias quanto o imposto devido por substituição tributária, incidentes sobre as saídas (vendas) promovidas pelo sujeito passivo sem o destaque do ICMS nos documentos que acobertaram as operações alvos da ação fiscal e que serviram de base para a constituição do crédito tributário (no caso em análise, apenas o ICMS referente às operações próprias sobre as vendas internas).

Apesar do entendimento, a defesa indicou a impropriedade das citações referentes à capitulação da infração indicada pelo autuante: artigo 2º, inciso I, c/c artigo 11; artigo 15, inciso I, letra “a” do RICMS.

Pela leitura das citações legais percebe-se a incongruência entre o que informa a ação fiscal e o que se capitulou como infração no campo próprio do auto. Ressalte-se que a

infração está capitulada com coerência na descrição do campo destinado à penalidade (Lei 688/1996 – artigo 77, inciso IV, alínea a-1), onde o texto representa a infração e o *quantum* a penalidade correspondente. Bastaria repetir a capitulação da penalidade no campo da infração para se afastar o defeito do ato.

De fato, tal como dito pela defesa, toda a citação acima questionada faz referência à incidência do imposto nas saídas de mercadorias, mesmo quando referentes a operações entre estabelecimentos de um mesmo CNPJ raiz. Isso está errado e diverge do que se propõe com a lavratura do auto de infração. Os artigos de capitulações de infração não se relacionam com fator irregulares praticados pelo contribuinte que motivaram o lançamento do crédito tributário de ofício.

Porém, diante da clareza da descrição do auto, alicerçada pelos detalhes do texto do relatório fiscal, determina-se o erro da capitulação como um erro de fato e não de direito, inclusive com previsão expressa de correção pela própria unidade de julgamento (Lei 688/1996):

Art. 108. 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.

Portanto, corrige-se de ofício a capitulação, tanto da infração quanto da penalidade indicadas no auto para harmonizar o fato com o que se demonstrou pela ação fiscal.

Sendo a infração vinculada à venda de mercadorias acobertadas por documentos fiscais nos quais não houve o destaque do ICMS, pelo fato de o sujeito passivo ter tratado tais saídas como sendo mercadorias já tributadas por substituição tributária - já que os documentos emitidos tiveram CFOP 5405 (venda de mercadoria adquirida de terceiros em operação com mercadoria sujeita à substituição tributária na condição de contribuinte substituído) - a infração, e consequentemente a multa, se harmonizam com os dizeres do artigo 77, inciso IV, alínea a-4 da Lei 688/1996 (cuja penalidade é de valor idêntico ao que foi aplicado pela ação fiscal):

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.

3.2 – Alegação de mercadorias já tributadas anteriormente

Isto seria ferir de morte o auto de infração, pois implicaria em estarem corretos os documentos fiscais emitidos pela saída de mercadorias do estabelecimento do sujeito passivo, sob o CFOP 5405 e sem o destaque do imposto estadual, por já terem sido recolhidos o ICMS anteriormente.

Contudo, este julgador analisou os Livros Fiscais do sujeito passivo e não encontrou nenhuma nota fiscal de entrada de mercadorias (pneus, câmaras e protetores) que tivesse o imposto recolhido por substituição tributária que permitisse a interpretação dada pela defesa em relação aos fatos.

Em relação ao exemplo apresentado, analisando a nota fiscal 20049, emitida pelo sujeito passivo em 15/02/2021, no valor de R\$ 93.800,00, não há nenhum indicativo que os produtos desta operação tenham tido o imposto recolhido anteriormente, tal como alega a defesa.

Portanto, em relação aos fatos, as alegações da defesa não possuem o condão de afastar o teor da acusação fiscal, reforçando, ainda, os dizeres da ação fiscal, a inexistência de notas fiscais de entrada de mercadorias (pneus, câmaras e protetores) para o sujeito passivo com retenção do ICMS devido pela incidência da substituição tributária.

3.3 - Contextualização das operações

Neste item, a defesa se presta em abordar a visão doutrinária, jurisprudencial e da própria legislação tributária que afastam a tributação do ICMS sobre operações de transferência de mercadorias.

Porém, isso não é um fato que se contrapõe ao que diz a acusação fiscal em relação ao fato motivador para a lavratura do auto. Conforme dito pelo texto do corpo do auto e relatório fiscal explicativo, o sujeito passivo, por receber mercadorias oriundas de sua matriz (afastamento da tributação própria) e por ser qualificado como atacadista (afastamento da tributação do ICMS/ST), de fato não deveria ter recolhido nenhum imposto referente às operações anteriores referentes à entrada de mercadorias em seu estabelecimento. Contudo, dadas essas condições, necessário se faz que sejam tributadas as operações de saídas (vendas) das mercadorias promovidas pelo sujeito passivo, internamente no estado de Rondônia. A ação fiscal não discordou da não tributação das operações anteriores e nem tenta tributar as transferências de mercadorias recebidas pelo sujeito passivo oriundas da matriz localizada no estado do Amazonas. Então, de nada servem as diversas transcrições acerca da não incidência de tributação do ICMS sobre operações com mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Pela análise, conclui-se pelo não afastamento dos fatos comprobatórios da infração

praticada pelo sujeito passivo e demonstrada pela ação fiscal, ressalvados os erros que se corrigem de ofício em relação à capitulação da infração e penalidade. O que, de acordo com o artigo 107 da Lei 688/1996 não permite que seja considerado nulo o auto de infração:

Art. 107. As incorreções ou omissões do Auto de Infração não acarretarão a sua nulidade, quando nele constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração e a pessoa do infrator.

4 – DA ANÁLISE PORMENORIZADA DOS DOCUMENTOS QUE MOTIVARAM A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Apesar de não abordado pela defesa, existem algumas poucas notas fiscais que foram incluídas na tabela que detalhou a constituição do crédito tributário em que não se referem à saída de mercadorias do estabelecimento do sujeito passivo, de forma que, por tal circunstância, não devem compor o auto de infração, já que tais operações não se referem à venda e nem a saída que deva ser tributada.

No caso, os documentos fiscais emitidos pelo sujeito passivo, possuem como destinatário o próprio sujeito passivo (remetente = destinatário) e o CFOP informado foi o de 5949. Por óbvio, as notas fiscais não se referem à circulação de mercadorias, não sendo devidos os lançamentos do ICMS, nem pela operação normal e nem por substituição tributária, razão pela qual este julgado exclui da composição do crédito tributário os valores correspondentes aos documentos com estas características.

Outra correção a ser feita se dá em relação às datas consideradas com de vencimento do imposto não pago. No caso, devem ser consideradas no mês subsequente ao da emissão do documento fiscal com erro no destaque do ICMS e não do mês de emissão da nota.

O procedimento de cálculo referente às exclusões das notas fiscais que não corresponderam à saída de mercadoria do estabelecimento do sujeito passivo está apresentado em planilha feita por esta unidade de julgamento e juntada ao e-Pat (arquivo Excel – “NFe’s excluídas do auto de infração”). E os cálculos referentes aos novos valores de acréscimos sobre o valor do imposto devido (juros e multa) estão apresentados, também em arquivo juntado ao e-Pat - “Planilha Apuração Crédito Tributário”, cuja composição, tida como procedente pelo julgamento, corresponde a:

ICMS: R\$ 1.578.324,86.

Multa: R\$ 1.554.610,45.

Juros: R\$ 187.326,02.

At. Monetária: zero.

Total: R\$ 3.320.261,33.

Ressalta-se que, sendo o imposto devido a partir de fevereiro de 2021, diferente do que apresentou a tabela da ação fiscal (por erro do sistema), inexistiu atualização monetária a ser lançada e todo o valor dos acréscimos decorre dos juros e da multa aplicada.

5 – CONCLUSÃO

Ajustados os valores referentes às correções mencionadas, fica o crédito tributário assim constituído:

	VL ORIGINAL R\$	VL PROCEDENTE R\$	VL IMPROCEDENTE R\$
ICMS	1.590.087,20	1.578.324,86	11.762,34
MULTA	1.584.794,78	1.554.610,45	30.184,33
JUROS	164.041,66	187.326,02	0,00
AT. MONET.	2.972,22	0	2.972,22
TOTAL	3.341.895,86	3.320.261,33	21.634,53

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o auto de infração, sendo **DEVIDO** o crédito tributário no valor de R\$ 3.320.261,33 e improcedente o valor de R\$ 21.634,53.

6 – ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o sujeito passivo principal da decisão de Primeira Instância, intimando-o a recolher o crédito tributário devido no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste, com redução de 50% sobre o valor da multa (RICMS - Anexo XII, artigo 34, § 6º), garantindo-se o direito de recurso voluntário à Câmara de Segunda Instância, no mesmo prazo, sob pena de inscrição em dívida ativa do Estado e consequente Execução Fiscal.

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

Porto Velho, 18 de janeiro de 2023.

RENATO FURLAN

Julgador de 1ª Instância TATE/RO



Documento assinado eletronicamente por:

Renato Furlan, Delegado da 3ª DRRE, Data: **27/02/2023**, às **16:1**.

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