



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

SUJEITO PASSIVO: *RECOL DISTRIBUICAO E COMERCIO LTDA*

ENDEREÇO: *AV. XV DE NOVEMBRO, 5137 - CAETANO - GUAJARA MIRIM/RO*

PAT Nº: *20222701200043*

DATA DA AUTUAÇÃO: *27/12/2022*

CAD/CNPJ: *04.598.413/0014-95*

CAD/ICMS: *00000005045363*

1. Empresa estabelecida na área de Livre Comércio de Guajará Mirim. Ressarcimento de créditos decorrentes de entradas de produtos sujeitos à substituição tributária que tiveram saídas para outras unidades da federação / 2. Defesa tempestiva / 3. Infração ilidida: a) direito ao ressarcimento do crédito presumido da operação de entrada quando a saída interestadual for tributada; b) em alguns meses com valores creditados a maior, esta infração não resultou na diminuição do imposto a pagar, já que o sujeito passivo possuía saldo credor, o que afasta a incidência de atualização monetária e juros. No período compreendido pela ação fiscal, de forma consolidada, não há estorno a ser feito em relação aos créditos ressarcidos / 4. Auto de infração julgado improcedente.

1 – RELATÓRIO

A ação de fiscalização que culminou na lavratura do auto de infração, com escopo no ano de 2019, teve como foco a verificação dos créditos apropriados pelo sujeito passivo, específicos dos ressarcimentos decorrentes de entradas de produtos sujeitos à substituição tributária, que, posteriormente, foram remetidos para outras unidades da federação (ajustes feitos em EFD sob o código RO 020022).

Dito pelo auto de infração: “O Sujeito Passivo acima identificado se apropriou indevidamente de créditos de ICMS a título de ressarcimento nos períodos de apuração de 02/2019, 03/2019, 04/2019, 05/2019, 06/2019, 07/2019, 08/2019, 09/2019, 10/2019 e 11/2019 por não demonstrar a totalidade do direito ao crédito apropriado em ajustes de apuração (ajustes RO020022) nos registros C170 e C176 informados pelo próprio Autuado em sua EFD. Valores apurados no ANEXO 2.1.1.3 - CÁLCULO RESSARCIMENTO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E ANTECIPAÇÃO COM



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

ENCERRAMENTO DE FASE, ANO 2019 (MESES CRÉDITOS INDEVIDOS). Foi deduzido no presente auto de infração o valor do crédito do ICMS pelo levantamento de estoque do item leite em pó cuja mudança do regime de tributação ocorreu durante o exercício de 2019 e que fora aproveitado como crédito de ressarcimento pelo Autuado sem observância dos arts. 45 a 49 do Anexo VI do RICMS/RO.”

Houve ciência do sujeito passivo em termo de início de fiscalização na data de 08/07/2022. O auto de infração foi lavrado em 27/12/2022, tendo sido feitas duas prorrogações para término da DFE, com prazo final estendido até 03/01/2023.

Consta no processo relatório circunstanciado que detalha com mais profundidade a ação fiscal, tendo sido feita notificação no decorrer do procedimento fiscal, oportunizando-se ao contribuinte manifestação acerca dos valores auferidos pela fiscalização como passíveis de apropriação via ressarcimento de créditos.

Pelo auto lavrado foi constituído o crédito tributário, conforme a seguir discriminado:

ICMS: R\$ 148.534,11.

Multa: R\$ 193.825,60.

Juros: R\$ 64.131,27.

At. Monetária: R\$ 45.938,74.

Total: R\$ 452.429,72.

Foram capituladas a infração pelos “Arts. 20, 22, 23 e 24, do Anexo VI, do RICMS/RO c/c IN 22/2018/GAB/CRE”, e multa com base no artigo 77, V, “a-1” da Lei 688/1996, cujo texto descreve a infração e o *quantum* a penalidade.

Após cientificado, o sujeito passivo apresentou defesa tempestiva.

2 – ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA



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

Argumenta que a ação fiscal não demonstrou com clareza quais foram os erros praticados pelo contribuinte que ocasionaram as divergências de apuração dos valores passíveis de ressarcimento em relação às saídas interestaduais de mercadorias já tributadas por substituição tributária. Dito pela defesa: *“sem essas informações, fica impossível refutar os cálculos contidos nas planilhas ofertadas na ação fiscal, o que implica em cerceamento do direito de defesa”*.

Aprofundando o assunto, com base em premissas destacadas pela ação fiscal para a elaboração dos cálculos do ressarcimento, indica que a complexidade dos dados levantados pela fiscalização é de difícil entendimento, formulando algumas questões relativas às constatações do fisco.

Apresenta planilhas que informa se contraporem aos procedimentos adotados pela ação fiscal. Dito pela defesa:

“Nesse sentido, a anexa planilha demonstra que nos meses de fevereiro a novembro de 2019 há inúmeros lançamentos equivocados pelo fiscal, cuja comprovação basta cotejar os códigos dos itens da planilha do fiscal com o código do produto correspondente na planilha ofertada pela empresa defendente.

No presente caso, os lançamentos divergentes estão destacados nas cores vermelhas e amarelas.

Os registros destacados na cor vermelha são aqueles em que o fiscal aponta que houve do C176 (Ressarcimento).

Já os registros destacados na cor amarela são os itens que o fiscal indicou uma nota de origem



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

diferente da nota fiscal indicada pela empresa na EFD (SPED).”

Contesta os dizeres da ação fiscal de que teria se ressarcido de diversos produtos que não estariam abrangidos pela substituição tributária. Segundo exposto pela defesa, os procedimentos de ressarcimento foram restritos somente aos produtos que tiveram tributação anterior por substituição tributária, estando incorreta a afirmação da acusação fiscal.

Contesta os dizeres da ação fiscal de que teria se ressarcido de produtos que não estariam abrangidos pela substituição tributária (a ação fiscal exemplificou a ocorrência de ressarcimentos do produto “LAVA ROUPA ARIEL LÍQUIDO”). Segundo exposto pela defesa, os procedimentos de ressarcimento foram restritos somente aos produtos que tiveram tributação anterior por substituição tributária, estando incorreta a afirmação da acusação fiscal.

Com base no exposto, requer a improcedência do auto de infração, ressaltando que, em caso do não acolhimento de seus argumentos, que seja feita perícia que possa detalhar o que expõe como verdade sobre os fatos.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO (1)

Introdução

Trata-se o caso da análise de procedimentos de ressarcimentos de créditos com mercadorias recebidas pelo estabelecimento do contribuinte, abrangidas por substituição tributária, que, posteriormente, foram remetidas para outras UF's. Inexistindo, então, a confirmação do fato presumido pela tributação antecipada (venda interna para RO), tem-se por direito ao contribuinte apropriar-se do imposto retido em favor de Rondônia, incidente sobre a presumida venda dos produtos em nosso estado, que de fato não ocorreu. Sobre



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

esta apropriação não há contrariedade entre os procedimentos da ação fiscal e a defesa.

Outrossim, por se tratar de saídas interestaduais, que indicam o desinternamento de mercadorias da área de livre comércio de Guajará Mirim, há que se abordar o direito, também, ao ressarcimento do crédito presumido existente quando da entrada das mercadorias no estabelecimento do sujeito passivo. No caso, pelo fato do contribuinte ser estabelecido na cidade de Guajará Mirim, o imposto anteriormente apropriado se refere ao crédito presumido, já que as operações que resultaram na entrada dos produtos no estabelecimento do sujeito passivo, oriundos de operações interestaduais, gozaram do benefício fiscal da isenção.

De fato, há que se reconhecer que os procedimentos para que se faça o ressarcimento das ocorrências acima descritas são de difícil entendimento dada a complexidade do caso por si só.

Após a saída interestadual da mercadoria adquirida sob a abrangência da substituição tributária, deve o contribuinte vincular o produto da saída com a última nota fiscal de sua entrada, de forma a apurar o valor do ICMS recolhido antecipadamente pela substituição tributária e apropriar-se integralmente do imposto recolhido antecipadamente por esta modalidade de tributação.

Corroborando a complexidade dos procedimentos a própria planilha da ação fiscal que apurou o imposto tido como de direito a ser ressarcido pelo contribuinte: uma planilha Excel com pouco mais de 2.000 linhas, mas com 54 colunas.

3.1 – Dos argumentos da defesa

Como dito, por serem procedimentos complexos, a planilha apresentada pela ação fiscal é de difícil entendimento. Porém, não se vislumbra



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

algo que demonstre com menor grau de dificuldade o que indica como procedimento correto a ser seguido pelas determinações da legislação. Ou seja, complexa é a aplicação da lei para os casos de ressarcimentos, tal como no caso em análise.

Apesar de ser o foco da lavratura de um auto de infração, a demonstração do erro ou da irregularidade praticada pelo sujeito passivo não se aplica ao caso em tela. Por conta da citada complexidade de procedimentos, não há como evidenciar a motivação da aferição do valor do ressarcimento apropriado pelo sujeito passivo em suas EFD's. No entanto, a ação fiscal oportunizou ao contribuinte que se manifestasse a respeito dos valores escriturados nas EFD's em análise e em relação aos valores apontados como corretos pela ação fiscal, ocasião em que o sujeito passivo apresentou alguns questionamentos sobre os fatos.

3.2 – Acusação fiscal de ressarcimento de produtos não sujeitos à substituição tributária

A defesa fez uma abordagem relevante em relação à acusação fiscal de ter se apropriado, a título de ressarcimento, de mercadorias não abrangidas pela substituição tributária.

De fato, pelos registro C176 não se tem o indicativo de nenhum documento fiscal informado como vinculado ao ressarcimento que não seja um produto abrangido pela substituição tributária. Inclusive, na própria planilha elaborada pela ação fiscal, todos os produtos elencados como de saídas interestaduais promovidas pelo contribuinte, passíveis de ressarcimento, são produtos sujeitos à substituição tributária.

Analisando-se o exemplo dado pela ação fiscal em seu relatório (item 15), tido como caso de ressarcimento, o produto Lava Roupa Ariel 2L não foi objeto de ressarcimento pela EFD do sujeito passivo.



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

Ao citar o ressarcimento relacionado a NFe 1119 0204 5984 1300 1495 5500 1000 0001 6211 3321 8612 (DANFE 162 juntada pela julgador), afirmou a acusação que o item 24 deste documento fez parte das apropriações de ressarcimento feitas pelo contribuinte, afinal este item foi informado (erroneamente) como produto a ser ressarcido, conforme Registro C170 (saídas).

Porém, esta não é a realidade dos fatos, já que a NFe de chave transcrita acima se refere à nota fiscal de saída interestadual do sujeito passivo. E, tal como indicado na planilha da ação fiscal, a NFe de entrada correspondente aos produtos ST do referido documento fiscal foi a nota fiscal de chave 3519 0101 3588 7400 1664 5500 1000 7148 6314 9826 6686 (DANFE 714863 juntada pelo julgador), cujos itens correspondentes ao que o contribuinte efetivamente se ressarcia foram os de números 1 a 9; 26, 27 e 28, todos da nota fiscal de entrada. Ou seja, pela verdade material, não se tem como correta a acusação fiscal acerca da existência de ressarcimentos feitos pelo sujeito passivo de produtos que não sejam de substituição tributária.

Mas a divergência da ação fiscal se explica justamente pelos dados do Registro C170 da EFD. Neste registro, especificamente em relação à nota fiscal nº 162, houve a inserção indevida de informação do item 24 no documento fiscal. E, de fato, o item 24 é o Lava Roupa Ariel 2L. Porém, todos os demais dados referem-se ao produto ABS PROT DIARIO ALWAYS S/ABAS 15UN, que corresponde ao item 10 e é sujeito à substituição tributária. Ou seja, apesar de relevante, o erro foi restrito à informação da sequência do item na nota fiscal, estando todos os demais dados corretos.

3.3 – Das planilhas da defesa

Se a planilha da ação fiscal é de difícil entendimento, assim são também as planilhas apresentadas pela defesa. Nestas, há uma dificuldade pelo



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

fato de inexistirem nomes nas diversas colunas que a compõem. Além disso, as planilhas converteram erroneamente as chaves dos documentos fiscais nelas relacionados, dificultando a comparação entre os cálculos da defesa e da ação fiscal.

O que se depreende da leitura da planilha da defesa (denominada SPED 2019), das linhas apostas em vermelho, é que as mesmas correspondem a valores que não foram considerados pela planilha da ação fiscal, mas que estão relacionadas no Registro C176 da EFD do contribuinte.

No primeiro registro assinalado em vermelho (planilha 02.2019, linha 1372), percebe-se que os valores se referem ao registro C176, mas não estão relacionados pela planilha da ação fiscal. Ainda, enquanto a planilha da ação fiscal registra 12 ocorrências para a operação de ressarcimento com a chave da NFe de entrada 35190101358874001664550010007148631498266686, nos registro C176 da EFD do contribuinte existem 13 ocorrências de ressarcimentos vinculadas à esta mesma chave de nota. Pela comparação das planilhas, faltou na ação fiscal os dados referentes ao item 29 da NFe.

O entendimento deste julgamento é o de que a ação fiscal tomou como ponto de partida as notas fiscais de saída, emitidas pelo contribuinte e registradas no Código C170 das EFD's, porém, alguns itens que deveriam compor a planilha da fiscalização ficaram de fora dos cálculos que apuraram o ressarcimento permitido pelos procedimentos da fiscalização.

Em correspondência à citada nota fiscal de entrada de chave 35190101358874001664550010007148631498266686, o registro C170 elenca 11 produtos como sendo passíveis de apropriação de ressarcimentos, conforme NFe nº 162, de chave 11190204598413001495550010000001621133218612. Já na planilha da ação fiscal, existem somente 10 itens de ressarcimento possíveis para a nota fiscal retrocitada.



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

Analisando os dados da NFe 162 (juntada ao e-Pat por este julgamento), se constata que a mesma se referiu a uma operação de saída interestadual promovida pelo sujeito passivo, na qual constam, de fato, 11 produtos sujeitos à substituição tributária, tal como indicado no Registro C 170 da EFD do contribuinte (itens 1 a 9; 23 e 24).

Entendo que os apontamentos deste item de análise convergem com o que se expôs no item anterior: de que, por erros de escrituração da EFD, na informação do número de sequência do item apostado no registro C170, foram excluídos do cálculo feito pela ação fiscal produtos sujeitos à substituição tributária que de fato tiveram saídas interestadual para outra unidade da federação. Os fatos se repetem além do caso dessa análise exemplificada.

Já em relação às linhas sombreadas de amarelo pela planilha da defesa, pela análise da primeira informação (02.2019, linha 1646), observa-se tratar da NFe de entrada 895195 (juntada ao e-Pat), cuja chave é a de nº 33190101358874001311550010008951951327635252. A nota fiscal correspondente à saída interestadual dos produtos desta entrada é a de nº 196 (juntada ao e-Pat), com chave 11190204598413001495550010000001961294164563.

Pelo Registro C170 indica-se que 24 produtos adquiridos com incidência de substituição tributária tiveram saída interestadual acobertada pela NFe de saída nº 196. Na planilha da ação fiscal constam apenas 13 itens como passíveis de ressarcimento por este documento.

Novamente se observa que existem erros nas informações da sequência do item na nota fiscal (Registro C170 – Nfe 196) que indica os produtos ST que tiveram saída interestadual. No caso, foram indicados os itens 1 a 9; 12; 14 a 20; 23; 24; 28; 45 a 48 e 68, sendo que o item 68 corresponde ao produto SH+CONDIC PANTENE LISO EXTREMO 175ML, 45 e 46 são desodorantes, 18, 19, 20, 23, 24 e 28 são CONDICIONADORES. E todos esses produtos não são sujeitos à substituição tributária. No entanto, apesar da



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

informação errada de número do item, os demais campos de referência guardam correspondência com o produto descrito como sendo da substituição tributária pelo Registro C170.

Em suma: existem erros nas EFD's do contribuinte, especificamente no Registro C170, operações de saídas, onde foram informados indevidamente os números sequenciais dos itens das notas fiscais que são passíveis do ressarcimento.

Por conta das informações erradas no Registro C170, a planilha elaborada pela ação fiscal desconsiderou como passíveis de ressarcimento os itens cujo número de sequência no documento fiscal de saída não correspondessem a um produto com incidência da substituição tributária, o que, apesar de estar de acordo com as informações prestadas pela EFD do contribuinte, pode não corresponder à verdade dos fatos, já que todos os demais registros correspondentes ao número de item errado vinculam-se ao produto da nota fiscal tributado anteriormente por substituição tributária.

4 – DESPACHO DA UNIDADE DE JULGAMENTO PARA O AUTOR DA AÇÃO FISCAL – REFAZIMENTO DAS PLANILHAS DO RESSARCIMENTO

Diante das constatações, houve despacho direcionado ao autor do feito, no qual se sugestionou a feitura de nova planilha com as correções pertinentes aos fatos, que, repetindo, foram oriundas de erros dos registros C170 informados nas EFD's do sujeito passivo.

E assim se procedeu conforme manifestação aposta no processo pelo AFTE responsável pela auditoria. No caso, após revisão dos fatos, a acusação fiscal elaborou nova planilha, onde foi utilizado como parâmetro de apuração do ressarcimento, não a informação referente ao número sequencial do item alvo do ressarcimento, o que seria usual, mas sim, com base no código do produto especificado no registro C170.



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

Segundo o autor do feito, a partir do Registro C170, fez-se o procedimento de ressarcimento com base na chave de acesso + código do item, identificando-se, a partir de então, o número do item na nota fiscal de saída.

Após essa correção, apurou-se o ressarcimento para o novo item de referência e os novos valores foram adicionados à planilha original da apuração do cálculo do ressarcimento elaborada pela ação fiscal.

Chama a atenção, o autor do feito, que a utilização desse procedimento resultou em duplicidade de valores passíveis do ressarcimento (dada a vinculação com o código do produto), situação novamente corrigida pela ação fiscal por intermédio de exclusão dos valores então duplicados. Ainda, ressaltado pela manifestação fiscal, sobre os valores apurados foram concedidos os créditos referentes ao produto leite em pó, no valor de R\$ 57.111,04, especificamente do mês de abril de 2019.

Apresentados os novos valores após os procedimentos feitos na manifestação fiscal:

REVISÃO DOS VALORES DEVIDOS

11. Efetuado os cálculos de revisão constante no anexo "ANEXO 3 - REVISÃO DE CÁLCULO RESSARCIMENTO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E ANTECIPAÇÃO COM ENCERRAMENTO DE FASE, ANO 2019 (MESES CRÉDITOS INDEVIDOS).pdf" e efetuada a dedução de R\$ 57.111,04, do crédito indevido de 04/2019, temos os seguintes valores originais:

Período de Apuração	Crédito Fiscal indevido	Vencimento
02/2019	R\$ 879,63	20/03/2019
03/2019	R\$ 2.323,48	20/04/2019
04/2019	R\$ 4.524,88	20/05/2019
05/2019	R\$ 10.054,09	20/06/2019
06/2019	R\$ 11.970,00	20/07/2019
07/2019	R\$ 830,33	20/08/2019
08/2019	R\$ 13.828,11	20/09/2019
09/2019	R\$ 5.823,52	20/10/2019
10/2019	R\$ 20.056,27	20/11/2019
11/2019	R\$ 1.426,97	20/12/2019
TOTAL:	R\$ 71.717,28 -	

12. Os montantes atualizados para o lançamento até a data da lavratura do auto de infração, 27/12/2022, são os abaixo descritos:



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

A - TRIBUTO (ICMS)	R\$ 71.717,28
B - MULTA	R\$ 93.585,50
C - JUROS DE MORA	R\$ 31.321,91
D- ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA	R\$ 22.180,74
E - TOTAL	R\$ 218.805,43

5 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO (2)

5.1 - Introdução

Pois bem, o que se expôs anteriormente está escrito de forma detalhada e didática pela manifestação fiscal. O entendimento técnico não é simples por conta de que o procedimento é complexo por si só.

Pela manifestação fiscal, não se vislumbra nenhum outro ato corretivo que mereça ser abordado em relação aos procedimentos técnicos de elaboração das planilhas do fisco, além do que já foi feito pelo autor do feito.

No entanto, na análise das premissas do mérito que embasaram os números da ação fiscal, esta unidade de julgamento apresenta três pontos de relevância:

5.1.1 – Do ressarcimento do crédito presumido pelas entradas

A ação fiscal considerou como indevidos todos os ressarcimentos dos créditos presumidos vinculados às entradas de mercadorias, por se tratar, o sujeito passivo, de estabelecimento localizado na Área de Livre Comércio de Guajará Mirim. Aparentemente, a tese da acusação fiscal reside no fato de que, tendo sido as mercadorias remetidas para outras unidades da federação, por conta do desinternamento, há que se proceder ao estorno do crédito presumido vinculado à entrada da mercadoria na ALCGM.

Porém, apesar de as saídas, de fato, representarem um desinternamento e indicarem uma irregularidade fiscal, o tratamento para tal é



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

abordado pela legislação tributária da seguinte forma (RICMS/RO, Parte 2 – item 1, Notas 4, 5 e 6):

*CRÉDITO PRESUMIDO: Equivalente ao valor do imposto que seria devido se não houvesse a isenção nas operações de entrada de produtos industrializados de origem nacional destinados à comercialização ou à industrialização em estabelecimento localizado na Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim. (**Convênio ICM 65/88, Cláusula quarta**) (**Convênio ICMS 52/92**)*

Nota 4. O contribuinte procederá ao estorno do crédito presumido, a que se refere este item, caso a mercadoria vier a ser reintroduzida no mercado interno, na hipótese prevista na Nota 6 do Item 44 da Parte 2 do Anexo I deste Regulamento.

Nota 5. Este benefício não se aplica às entradas de mercadoria cuja saída subsequente seja isenta ou não tributada.

Nota 6. O estorno do crédito presumido descrito na Nota 4 se processará quando ocorrer a cobrança, pela unidade da Federação de origem, do ICMS anteriormente isentado, devendo ser escriturado em conformidade com o Guia Prático da EFD ICMS/IPI.

Daí se extraem duas conclusões:

Pela Nota 5, caso a saída seja isenta ou não tributada, não deve existir o benefício do uso do crédito presumido, de forma que, ocorrendo tais saídas, não se permite o ressarcimento do crédito presumido. No caso concreto, existem diversas operações de saídas de mercadorias passíveis de ressarcimento (operações de transferência), cujo destinatário está localizado em outra área de livre comércio (no caso, Epitaciolândia – AC). Aliás, não só o crédito presumido deve ser afastado, mas todo o crédito resultante de entradas cujas saídas sejam isentas ou não tributadas. Isto é, nas saídas destinadas à área de livre comércio de Epitaciolândia, somente são permitidos os ressarcimentos do ICMS recolhido pro substituição tributária e nada mais além disso.



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

Já em relação às Notas 4 e 6, ao tempo em que determina que sejam estornados os créditos presumidos de entradas de mercadorias que posteriormente sejam desinternadas (Nota 4 - fato ocorrido nas operações do sujeito passivo), a Nota 6 determina o momento em que esse estorno deva ser efetivado: quando ocorrer a cobrança, pela unidade da Federação de origem, do ICMS anteriormente isentado.

Ou seja, existem duas condições para que se obrigue o sujeito passivo a proceder com o estorno do crédito presumido vinculado ao fato de seu estabelecimento estar localizado em Guajará Mirim: primeiro, deve haver o desinternamento das mercadorias objeto do uso do crédito presumido (ocorrência comprovada pela ação fiscal) e, segundo, que haja a cobrança da UF de origem do ICMS anteriormente isentado.

Assim, enquanto não ocorrer a cobrança do ICMS anteriormente isentado pela UF de origem das mercadorias, o contribuinte ainda faz jus à manutenção do crédito presumido em suas EFD's, exceto, como dito, quando as saídas se derem para outra área de livre comércio.

Portanto, esta unidade de julgamento refez a planilha base da acusação fiscal e considerou como passíveis de ressarcimento os créditos presumidos existentes em entradas de mercadorias que tiveram saídas interestaduais tributadas.

5.1.2 – Do ressarcimento do crédito normal das notas fiscais de entradas

Tal como no caso do crédito presumido, as saídas destinadas a outra área de livre comércio, por serem isentas, não dão direito ao contribuinte de manter os créditos provenientes do que fora destacado nos documentos fiscais de entradas dessas mercadorias. Pela análise da planilha da ação fiscal, depreende-se que foram dados como passíveis de ressarcimento todos os



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

créditos destacados em notas fiscais de entradas, independentemente da condição de saída ser isenta ou efetivamente tributada com débito do imposto. Na nova planilha do julgamento foram condicionados os ressarcimentos do ICMS destacado em notas fiscais de entrada somente quando as saídas interestaduais tenham sido tributadas.

5.1.3 – Da cobrança da atualização monetária e dos juros

O sujeito passivo tinha em sua escrita fiscal, durante todo o ano de 2019, expressivos valores de saldo credor de ICMS em suas apurações mensais, que superam os valores auferidos pela ação fiscal como de apropriação indevida.

O auto de infração, ao cobrar juros e atualização monetária sobre o total dos valores tidos como de apropriação indevida, desvinculou esses acréscimos do imposto não pago, já que, caso não houvesse a prática da infração de apropriação indevida dos créditos, ainda assim o contribuinte não teria imposto a pagar em sua conta gráfica.

A tese exposta pela ação fiscal se baseia no fato de que, existindo débitos no período e créditos diversos a compensar, e dentre estes, créditos indevidos, independentemente do montante dos créditos regulares ou não, por não se poder distinguir qual foi o crédito utilizado para o abatimento dos débitos, há que se cobrar os juros e atualização monetária sobre o valor total dos créditos irregularmente lançados na escrita fiscal do contribuinte.

Veja, não se trata de aceitar os créditos irregularmente ressarcidos pelo sujeito passivo. Para esta ocorrência tem-se como pertinente a cobrança do valor correspondente do ICMS e a aplicação da penalidade de multa sobre o valor do que se apropriou indevidamente com a atualização monetária dada pela variação da UPF no período. Sobre os fatos não há controversa.



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

Porém, esta unidade de julgamento, baseada na determinação da legislação tributária, entende que somente incidem juros e atualização monetária sobre o valor do imposto não pago. Dito pela Lei 688/1996:

Art. 46-A. O valor do crédito tributário não quitado na data do vencimento será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento até o último dia do mês anterior ao do pagamento. (NR dada pela Lei 4952/21 – efeitos a partir de 1º.02.21)

Redação original: Art. 46-A. O crédito tributário que não for pago até o dia fixado pela legislação tributária, exceto o decorrente de multa de mora, após atualização monetária nos termos do artigo 46, será acrescido de juros de mora, não capitalizáveis, de 1% (um por cento) ao mês ou fração. (AC pela Lei nº 3583, de 9 de julho de 2015 - efeitos a partir de 01/07/15)

E em relação à atualização monetária (Lei 688/1996):

Art. 46. O valor do crédito tributário, para efeito de atualização monetária, será convertido em quantidade de Unidades Padrão Fiscal do Estado de Rondônia – UPF/RO, na data do vencimento, fazendo-se a reconversão em moeda corrente pelo valor daquele indexador na data do efetivo pagamento. (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

E o RICMS:

Art. 61. O valor do crédito tributário, para efeito de atualização monetária quando não for pago no prazo legal, será convertido em quantidade equivalente de UPF/RO na data do vencimento do imposto, fazendo-se a reconversão em moeda corrente pelo valor daquele indexador na data do efetivo pagamento. (Lei 688/96, art. 46)

Portanto, são uníssonos os textos da legislação tributária ao se condicionar as cobranças de juros e atualização monetária à existência de imposto devido e não pago, o que não é o caso do auto de infração em análise.



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

Por outro lado, mesmo relevando-se a tese apresentada pela ação fiscal (de que não se pode atestar qual tipo de crédito foi utilizado pelo sujeito passivo em sua compensação com o imposto devido), ainda assim, por existir óbvia dúvida, deve-se aplicar o disposto no artigo 112 do CTN, especialmente pela escrita do inciso II:

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.

Com esse entendimento o julgador afasta a cobrança referente aos lançamentos dos acréscimos de atualização monetária e juros constantes no auto de infração.

E justifica-se a existência de saldos credores na conta gráfica do sujeito passivo tendo em vista que suas entradas são praticamente todas oriundas de outras unidades da federação (região Sudeste), o que resulta na geração de expressivos valores de lançamentos do ICMS Antecipado (AT), que foram regularmente pagos pelo contribuinte. E, em relação às saídas de mercadorias, quase 70% destas se dão através de transferências (internas e interestaduais em níveis de participação semelhantes), onde os valores das operações de saída tendem a ser inferiores ao que se calcula presumivelmente pelos procedimentos do “antecipado”.

6 – DA PLANILHA DE JULGAMENTO

A base da planilha elaborada pelo julgador singular (juntada ao e-Pat) foi a mesma apresentada pela ação fiscal em sua manifestação após o despacho anteriormente citado.



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

Denominada “PLANILHAS DE RESSARCIMENTO – UNIDADE DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA”, compõem-se o arquivo xlsx por 4 planilhas: a principal, “ressarcimento_sem_repetições”; “C100”; “E111” e “Ressarc EFD” x “Ressarc Julg”.

Na planilha da primeira aba (ressarcimento_sem_repetições), a partir do que indicou a ação fiscal, foram inseridas mais 3 colunas: BC, BD e BE.

A coluna BC indica a situação da tributação da nota fiscal de saída que propiciou o direito ao ressarcimento do ICMS pago por substituição tributária, quando da entrada dos produtos no estado de Rondônia. Sendo a operação de saída interestadual, promovida pelo sujeito passivo, sem tributação do ICMS, permite-se o ressarcimento apenas em relação ao imposto pago por substituição tributária. Por outro lado, caso a saída interestadual tenha sido tributada, com o destaque do ICMS nos documentos fiscais emitidos pelo sujeito passivo, o direito ao ressarcimento compreende o valor do imposto pago por substituição tributária, acrescido do ICMS desonerado, ou do ICMS destacado nas notas fiscais de entradas que tiveram a incidência da substituição tributária (a busca dos registros das notas fiscais de saída foi feita sobre a planilha do Registro C100).

A coluna BD indica o valor passível de ressarcimento do ICMS desonerado, conforme a premissa de tributação das operações de saída dada pelo resultado apurado na coluna BC.

E a coluna BE indica o valor total passível de ressarcimento, também com base nas premissas da coluna BC (repetindo: sendo a operação de saída interestadual, promovida pelo sujeito passivo, sem tributação do ICMS, permite-se o ressarcimento apenas em relação ao imposto pago por substituição tributária. Por outro lado, caso a saída interestadual tenha sido tributada, com o destaque do ICMS nos documentos fiscais emitidos pelo sujeito passivo, o direito ao ressarcimento compreende o valor do imposto pago por substituição



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

tributária, além do ICMS desonerado, ou do ICMS destacado nas notas fiscais de entradas que tiveram a incidência da substituição tributária).

A planilha de Registro C100 foi utilizada para a extração das informações das notas fiscais de saída (tributação do ICMS nos documentos fiscais); o Registro E111 informa os valores ressarcidos pela EFD do contribuinte.

E a planilha Ressarc EFD x Ressarc Julg, compara os valores do totalizador mensal do que se apurou como passível de apropriação pelo julgamento do auto e do que está registrado na EFD do contribuinte no mês de referência. A diferença positiva representa valor de ressarcimento feito a maior e a diferença negativa o ressarcimento feito a menor na EFD do sujeito passivo.

Comparando-se os meses de apropriação a maior com o que fora registrado como saldo credor na EFD correspondente do contribuinte, verifica-se que em nenhum período houve apropriação irregular de ressarcimento que superasse o montante do saldo credor de referência, de forma que, por inexistir diminuição de imposto vinculada à irregularidade constatada pela ação fiscal, explica-se, então, o afastamento da composição do crédito tributário dos valores de juros e atualização monetária.

E, por fim, considerando-se que no resultado consolidado do período do ano de 2019 (fevereiro a novembro) as planilhas desta unidade de julgamento indicam um valor de ressarcimento nas EFD's inferior ao que se apurou nesta análise, tem-se por improcedente qualquer outra correção de estorno ou de pagamento em sua escrita fiscal, isto é, não se consideram procedentes os lançamentos do ICMS e multa constantes do auto de infração.

7 – DECISÃO ANTERIOR DO TRIBUNAL EM CASO SEMELHANTE



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

Apesar do que se expressa neste julgamento, trago à tona o fato de o tribunal administrativo já ter analisado caso semelhante ao que aqui se discute, ocasião em que a decisão foi contrária ao pensamento deste julgador.

No caso – Processo de auto de infração nº 20202700100235 – o tribunal decidiu que contribuinte estabelecido na área de livre comércio de Guajará Mirim, ao remeter produtos abrangidos por cobrança de ICMS por substituição tributária em favor do estado de Rondônia, quando da entrada em operação anterior, não teria direito ao ressarcimento do ICMS vinculado ao crédito presumido em nenhuma circunstância.

Ainda em relação ao processo citado, apesar de não existir saldo credor do sujeito passivo em todos os meses da ação fiscal, tal como no processo em análise, não foram feitos reparos em relação aos valores de lançamento da atualização monetária e dos juros cobrados pelo auto de infração.

Assim, mantendo meu entendimento acerca dos dois temas (1- direito ao ressarcimento do crédito presumido quando as operações de saída, que propiciam o direito ao ressarcimento da substituição tributária forem tributadas nas saídas interestaduais e, 2- incidência de atualização monetária e juros somente sobre o valor de imposto não pago), entendo ser pertinente o enfrentamento das divergências a fim de que se possam unificar as decisões deste tribunal.



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

PROCESSO : Nº 20202700100235
RECURSO : VOLUNTÁRIO Nº 0999/2021
RECORRENTE : BRASIL DIST. IND. E COM. DE PRO. ALIMENTÍCIOS LTDA
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RELATOR : ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO

RELATÓRIO : Nº 359/2021/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN

ACÓRDÃO Nº 285/2022/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : **ICMS – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO A TÍTULO DE RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO - ARÉA DE LIVRE COMÉRCIO DE GUAJARÁ- MIRIM - OCORRÊNCIA** – Provado nos autos que sujeito passivo apropriou crédito a título de ressarcimento de imposto pago em substituição tributária em valor superior ao devido, quando adicionou a quantia relativa ao crédito presumido das operações isentas adquiridas por sua filial de Guajará-Mirim. Comprovado nos autos o desinternamento das mercadorias da Area de Livre Comércio de Guajará – Mirim em prazo inferior a cinco anos. Caracterizada a violação de dispositivo de norma tributária estadual, ao apropriar crédito presumido na operação de ressarcimento relativo ao ICMS inexistente na nota fiscal de aquisição original. Infração não ilidida. Mantida a decisão de primeira instância que julgou procedente o auto de infração. Recurso Voluntário Desprovido. Decisão Unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade, em conhecer o Recurso Voluntário interposto para ao final negar-lhe provimento, mantendo a decisão de Primeira Instância que julgou **PROCEDENTE**, conforme Voto do Julgador Relator, constantes dos autos, que passa a fazer parte integrante da vertente decisão. Participaram do Julgamento os Julgadores: Roberto Valladão Almeida de Carvalho, Manoel Ribeiro de Matos Junior, Juarez Barreto Macedo Júnior e Fabiano Emanuel Fernandes Caetano.

8 – CONCLUSÃO

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **IMPROCEDENTE** o auto de infração e **INDEVIDO** o montante de R\$ 452.429,72.

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

9 – ORDEM DE INTIMAÇÃO



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

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, 30 de abril de 2023.

RENATO FURLAN
Auditor Fiscal de Tributos Estaduais
Julgador de 1ª Instância TATE/RO