



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

SUJEITO PASSIVO: *MEDICAL COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA*

ENDEREÇO: *BELO HORIZONTE, 471 - EMBRATEL - PORTO VELHO/RO*

PAT Nº: 20222702600005

DATA DA AUTUAÇÃO: 25/11/2022

CAD/CNPJ: 30.511.964/0001-65

CAD/ICMS: 00000005086078

1. Apropriação indevida de créditos de ICMS por aquisição de mercadorias destinadas a uso e consumo e de mercadorias tributadas por substituição tributária / 2. Defesa tempestiva / 3. Infração não ilidida. / 4. Auto de infração 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 do sujeito passivo alvo da ação fiscal.

A descrição da infração do auto indica que *“o Sujeito Passivo acima identificado, apropriou-se indevidamente de créditos fiscais no valor total de R\$ 229.683,14 no período compreendido jan/2019 a julho/2022. A infração cometida é consequência do aproveitamento indevido de créditos fiscais oriundos de mercadorias destinadas ao uso e consumo, mercadorias destinadas ao ativo imobilizado da empresa e de mercadorias cujas entradas estavam sob o manto da substituição Tributária, desrespeitando assim o Art. 42 do RICMS/RO. Tanto a identificação dos documentos fiscais quanto ao crédito tributário constituído encontram-se detalhados respectivamente no "Anexo II - Relação de Notas Fiscais com crédito Tributário Indevido" e "Anexo I - Planilha de Apuração Crédito Tributário Indevido", ambos anexos a esta peça infracional”.*

Pela constatação, foram capituladas a infração e multa com base no artigo 77, inciso V, alínea “a”, item 1 da Lei 688/1996, cujo texto descreve a infração e o *quantum* a penalidade.

O crédito tributário do auto de infração foi constituído por:

ICMS: R\$ 229.683,14.

Multa: R\$ 214.608,04.



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

Juros: R\$ 20.213,54.

At. Monetária: R\$ 0.

Total: R\$ 464.504,72.

O autor da ação fiscal detalhou em relatório circunstanciado a feitura dos procedimentos, bem como a lavratura de outros autos de infração decorrentes do mesmo trabalho, dadas as seguintes constatações:

- Falta de recolhimento de diferencial de alíquotas pela aquisição de material de uso e consumo provenientes de outras unidades da federação (auto de infração nº 20222702600006 no valor de R\$ 42.226,31).
- Emissão de notas fiscais de vendas, sem o destaque do ICMS, acobertando operações com mercadorias tributadas (auto de infração nº 20222702600007 no valor de R\$ 412.657,31).

A ação fiscal se iniciou em 03/10/2022 e foi encerrada em 25/11/2022.

Cientificado dos autos, o sujeito passivo apresentou defesa tempestiva.

2 – ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

2.1 – Ausência de prévia notificação do procedimento fiscal

Reclama que consta no auto de infração a lavratura de Termo de Início de Fiscalização, que não teve ciência do autuado, e somente foi entregue ao sujeito passivo quando do encerramento da ação fiscal. Ou seja, o contribuinte não teve conhecimento prévio de que estaria sendo fiscalizado, o que invalidaria a ação fiscal. A favor de seu argumento, cita e transcreve o artigo 37 da Constituição Federal, que indica a necessidade de obediência ao princípio da publicidade e alguns julgados administrativo com relação ao tema.

2.2 – Ausência de apuração do imposto devido pela ação de fiscalização

Com base no artigo 142 do CTN a defesa invoca que a ação fiscal, ao lançar o ICMS e seus acréscimos na composição do crédito tributário, deveria ter demonstrado que a infração cometida provocou a falta de pagamento do imposto.



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

A ação fiscal demonstrou que o sujeito passivo se apropriou de créditos de ICMS indevidamente. E, com base nos créditos indevidos, considerou que o contribuinte deixou de pagar imposto na mesma quantidade do crédito irregularmente apropriado. Assim diz a legislação citada:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Pela não demonstração da falta de imposto devido e não pago, a defesa suscita que o único lançamento possível seria apenas o valor da multa tipificada pela infração descrita pelo artigo 77, inciso V, alínea 1 da Lei 688/1996, capitulada pelo auto lavrado.

2.3 – Falta de prova da infração cometida

Alega que a ação fiscal não trouxe aos autos a prova de que as notas fiscais tidas como de apropriação indevida de créditos foram de fato assim escrituradas (não se tem no processo as EFD's correspondentes). Esta ocorrência ensejaria a falta de certeza de liquidez do crédito tributário, com base no artigo 81 da Lei 688/1996:

Art. 81. O Processo Administrativo Tributário - PAT, destinado à apuração da liquidez e certeza do crédito tributário não regularmente pago, será organizado à semelhança do processo judicial, sendo este eletrônico ou não, conforme o caso, e formalizado (...).

Ainda, segundo a defesa, a ausência de prova do cometimento do ilícito acarreta o cerceamento de defesa, dada a dificuldade do contraditório. Para tanto, transcreve diversos julgados administrativos acerca da “ausência de prova”.

2.4 – Uso da taxa Selic cumulada com outro índice de atualização monetária

Dito pela defesa:



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

Analisando o índice utilizado pela Estado de Rondônia no Auto de Infração, o Estado de Rondônia, após alteração da legislação tributária, adotou a taxa SELIC como indexador de seus créditos tributários. Ocorre, nobre julgador, que o índice indicado traz a correção monetária e juros, sendo vedado a agregação de outros índices cumulado com a taxa SELIC.

No “Demonstrativo de Cálculo” do processo Administrativo Fiscal, nota-se que há aplicação da taxa SELIC e UPF como forma de correção monetária, fato fartamente vedado pela jurisprudência:

E seguem outras diversas transcrições jurisprudenciais respeito do fato com tese favorável ao que expõe a defesa.

Com base nesses argumentos, pede pela improcedência do auto de infração.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

3.1 - Ausência de prévia notificação do procedimento fiscal

O único resultado decorrente da ausência de prévia notificação do procedimento fiscal - no caso do Termo de Início de Fiscalização - é a continuidade da espontaneidade do sujeito passivo. Ou seja, iniciada a ação fiscal, sem que seja cientificado o sujeito passivo, o contribuinte alvo pode, até antes da ciência do auto de infração ou termo de encerramento da ação fiscal, efetuar pagamentos que serão tidos como espontâneos caso sejam tipificados como infração pela ação fiscal. É isso, inclusive, que está dito pelo transcrito artigo 94, inciso I da Lei 688/1996:

Art. 94. Considera-se iniciado o procedimento fiscal, para efeito de excluir a espontaneidade da iniciativa do sujeito passivo (...)

Corrobora este entendimento a IN 011/2008/GAB/CRE:

Art. 9º A Designação de Fiscalização de Estabelecimento (DFE) e a Designação de Serviço



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

Fiscal (DSF) terão prazo de até 60 (sessenta) dias para sua execução.

§ 2º A contagem do prazo para execução da Designação de Fiscalização de Estabelecimento (DFE) far-se-á:

II - a partir da data da lavratura do termo de início do procedimento, independentemente de sua ciência pelo sujeito passivo, quando:

a) o procedimento fiscal não envolver a visita a estabelecimento

Outrossim, a falta de notificação de termo de início de fiscalização não produz nenhum efeito que possa prejudicar a defesa do sujeito passivo, não se podendo entender como obrigatório o contraditório antes da lavratura do auto de infração, já que foi formalizada DFE (Designação de Fiscalização de Estabelecimento) determinando a feitura do procedimento de fiscalização que culminou nos autos lavrados contra o contribuinte. Lavrado e cientificado o auto inicia-se o contraditório com a notificação para a apresentação da defesa.

3.2 - Ausência de apuração do imposto devido pela ação de fiscalização

O argumento da defesa é, em parte, pertinente, afinal a infração se pautou na apropriação indevida de créditos de ICMS. Para a cobrança da atualização monetária e juros, há que existir imposto não pago decorrente da infração cometida. Já o lançamento de ofício do ICMS, por sua vez, se faz necessário dada a manutenção indevida de créditos na escrita fiscal do sujeito passivo.

Apesar de não demonstrado pela ação fiscal, esta análise de julgamento, baseado no princípio da verdade material, acessou as EFD's dos meses correspondentes ao escopo da ação fiscal. De plano, verifica-se que nos registros originais das EFD's apresentadas pelo contribuinte, excetuado o primeiro mês da ação fiscal (08/2021), todos os demais possuem saldo credor. Contudo, há que se considerar os fatos modificativos provenientes das apropriações indevidas de crédito (infração deste auto) e, de forma emprestada de outro auto lavrado, a emissão de notas fiscais de vendas de produtos tributados sem destaque do ICMS (infração do auto 20222702600007).



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

No período compreendido pela ação fiscal (08/2021 a 07/2022) os valores correspondentes aos créditos indevidamente apropriados foram de R\$ 229.863,14 e o referente à emissão de notas fiscais sem destaque do ICMS devido pela saída de operações tributadas foi de R\$ 43.503,95 (operações internas) e de R\$ 147.442,39 (operações interestaduais). Considerando-se tais valores, **houve, então, saldo devedor em todos os meses de apuração do imposto**, o que justifica a inserção da cobrança do ICMS e dos juros na constituição do crédito tributário do auto de infração lavrado (a tabela/planilha que detalha esses cálculos foram feitas por esta unidade de julgamento e estão juntadas ao e-Pat – DOCUMENTO 1).

3.3 - Falta de prova da infração cometida

O fato se refere tão somente à não juntada das EFD's no processo do auto de infração, já que existe no processo tabela que detalha todas as notas fiscais que tiveram o creditamento indevido feito pelo sujeito passivo.

As EFD's em questão foram elaboradas pelo contribuinte e são de seu total conhecimento, então, a defesa poderia ter se contraposto à acusação de que procedeu com o registro de entradas de mercadorias com apropriação indevida de créditos. Ao invés disso, preferiu atacar a não comprovação do ilícito que deveria ter sido feita pela ação fiscal.

Apesar de assistir razão ao argumento da defesa, o caso se soluciona com a simples juntada das EFD's (arquivos juntados ao e-Pat: EFD's 2021 e EFD's 2022 - DOCUMENTO 2) e com a análise das operações tidas como de apropriação indevida de créditos feitas por este julgado. **Mas observe-se que a tabela/planilha elaborada pela ação fiscal e constante no processo (Auto de Infração nº 20222702600005 - Anexo II - Relação de Notas Fiscais com Crédito Tributário Indevido.xlsx) se trata de uma extração de dados feitas a partir das EFD's do contribuinte.**

As notas elencadas pela tabela/planilha da ação fiscal estão registradas na EFD do contribuinte, tal como dito pela ação fiscal.

3.3.1 – Da planilha com a relação das notas fiscais com apropriação de crédito indevido

De plano, ressalta-se que na tabela/planilha apresentada pela ação fiscal (Auto de Infração nº 20222702600005 - Anexo II - Relação de Notas Fiscais com Crédito Tributário Indevido.xlsx), as notas relacionadas como creditadas



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

indevidamente pelo fato de se referirem a aquisições para o ativo imobilizado e materiais de uso e consumo, excetuado um documento (NFe 000004594, 20/06/2022 – veículo destinado ao ativo imobilizado -, cuja apropriação integral do ICMS é vedada pela legislação e deve ser feita proporcionalmente ao percentual de saídas tributadas, em 48 meses¹) todos os demais se referem exclusivamente a materiais de uso e consumo, o que afasta por completo a possibilidade de creditamento de ICMS por tais entradas da forma como foi feita pelo contribuinte.

Em relação às demais apropriações, pela análise da EFD, diversas notas fiscais escrituradas com aproveitamento do crédito indevido foram registradas, inclusive, com CFOP 1403, ratificando a condição de substituição tributária dessas aquisições (foram R\$ 154.287,85 de ICMS creditados por mercadorias classificadas como operações com CFOP 1403 nos anos de 2021 e 2022, do período fiscalizado: arquivo juntado ao e-Pat - NFe's escrituradas com crédito CFOP 1403 – DOCUMENTO 3). Por serem operações abrangidas pela substituição tributária, indevido o crédito do imposto quando da escrituração dessas operações.

Por outro lado, existem registros de notas fiscais tidas como de apropriação indevida de crédito e que indicam operações com CFOP distintos do código 1403. Em relação aos casos, temos:

CFOP 1101 e 1102: 54 produtos que se referem a mercadorias destinadas a uso e consumo, fato que determina a irregularidade da apropriação dos créditos.

CFOP 2101 e 2102: 311 produtos classificados com NCM 3002, 3003, 3004, 3005, 3924, 3926, 4015, 8418, 9018 e 9619, que são todos abrangidos pela substituição tributária. Essas operações, apesar de não terem sido tributadas por substituição tributária nos documentos fiscais que acobertaram as aquisições das mercadorias, tiveram a cobrança do ICMS de forma antecipada com margem de agregação lançada quando da entrada no estado de Rondônia pelo Posto Fiscal da Receita Estadual de Vilhena (Documento 4 juntado ao e-Pat: Registro Entradas Fronteira – Classificação 40²), ocasião em que já fora concedido o crédito do imposto incidente na operação interestadual, afastando-se a possibilidade de nova apropriação de crédito decorrente da escrituração dos documentos em referência.

¹ Lei 688/1996: artigo 31, § 4º, inciso I.

² A classificação 40 indica a cobrança do imposto antecipada por fato gerador futuro presumido, com margem de agregação e encerramento da fase de tributação.



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

3.4 - Uso da taxa Selic cumulada com outro índice de atualização monetária

O argumento da defesa acerca desse assunto, apesar de bem escrito, não se aplica ao auto de infração em análise.

A apropriação indevida de créditos existe e permanece na escrita fiscal do contribuinte, razão pela qual se faz pertinente sua cobrança pelo auto de infração lavrado (lançamento do valor do ICMS). Já o acréscimo dos juros sobre o valor do imposto não pago por conta do ilícito tributário (ocorrência de fato existente) se deu exclusivamente pela aplicação da taxa SELIC, sem nenhum outro acréscimo.

Já a UPF, por sua vez, é o índice usado para a atualização da base de cálculo apenas para a aplicação da penalidade de multa. E tal como no caso dos juros, a atualização da base de cálculo da multa se deu apenas por um índice, no caso, a UPF, sem nenhum outro tipo de acréscimo. Assim diz o artigo 46 da Lei 688/1996:

Art. 46. Para efeito de lançamento de multa calculada de acordo com os incisos II e III do art. 76, o valor da base de cálculo da multa será convertido em quantidade de Unidades Padrão Fiscal do estado de Rondônia - UPF/RO, na data inicial indicada no § 2º, fazendo-se a reconversão em moeda corrente pelo valor daquele indexador na data do lançamento da multa.

Insta ressaltar que não houve lançamento de atualização monetária na constituição do crédito tributário, tendo em vista que os fatos geradores do período da ação fiscal se deram após o mês janeiro de 2021, data final de existência da atualização monetária no estado de Rondônia, e o auto de infração foi lavrado de acordo com essa determinação legal.

4 – CONCLUSÃO

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PROCEDENTE** o auto de infração, sendo **DEVIDO** o crédito tributário no valor originalmente constituído de R\$ 464.504,72.

5 – 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 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, 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.

Porto Velho, 15 de fevereiro de 2023.

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