

PROCESSO: N° 20192703700094
RECURSO: VOLUNTÁRIO N° 0983/21
RECORRENTE: CICLO CAIRU LTDA
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RELATOR: DYEGO ALVES DE MELO
RELATÓRIO: N.º 000/00/2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN

RELATÓRIO

1.1 Do Auto de Infração.

Trata-se de PAT em que a autuação é de seguinte teor:

"O contribuinte apurou a menor o ICMS ST ao efetuar o recolhimento com data de vencimento posteriormente a saída da mercadoria, não incluindo os juros de mora, multa de mora e atualização monetária, conforme apurado no relatório em anexo. Por limitações no sistema de lançamento de auto de infração, o exercício de 2015 foi separado em 2 autos de infração."

A infração foi capitulada nos artigos 53, VII, artigo 2.º, I, artigo 45, artigo 46, artigo 46-A, artigo 46-B, todos do RICMS/RO aprovado pelo Decreto 8.321/98. A multa capitulada é a do artigo 77, IV, "a", 4 da Lei 688/96, que culminou no crédito tributário no valor total de R\$ 79.856,03.

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; e

Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração na data de 22/11/2019, via intimação pessoal (fl. 02).

1.2 Dos autos.

Juntada Defesa (fls. 41 a 80) na data de 05/12/2019.

Em primeira instância, o Julgador decidiu pela procedência da ação fiscal (fls. 92 a 97).

Contribuinte tomou conhecimento do teor da Decisão na data de 04/05/2021 (fl. 97), apresentou Recurso Voluntário na data de 26/05/2021 (fls. 98 a 143), no qual apresenta os seguintes argumentos: 1. Que a Decisão de Primeira Instância não foi corretamente fundamentada, em dissonância aos artigos 93, IX da CF e 50, § 1.º da Lei 9.784/99; 2. Ausência de conduta dolosa ou culposa por parte da Contribuinte, argui que a descrição da infração infringe o princípio do contraditório e ampla defesa. Aponta como infringidos os artigos 28, IV e V, do Anexo XII do Novo RICMS/RO, 100, IV da Lei 688/96, 142 do CTN e 5.º, LV da CF; 3. Que o Auto de Infração é insubsistente, tendo o procedimento administrativo iniciado após a sua lavratura. Entende que há *bis in idem* por terem sido lavrados 2 Autos de Infração; 4. A DFE foi emitida antes do Termo de Início de Ação Fiscal, ferindo os artigos 144 do CTN e 65, V da Lei 688/96. Entende que a aplicação da convalidação desrespeita o artigo 6.º da LINDB; 5. Aduz extrapolação do escopo da auditora, nos termos do artigo 20, I, II, IV e V do Decreto 12.988/08 e Ato de Delegação 041/2016 da CONSIT; 6. Aponta desrespeito ao princípio da legalidade tributária, conforme artigo 150, I, da CF e que fere também o princípio da legalidade, artigo 97 do CTN; 7. Invoca o princípio da boa-fé, e que o artigo 136 do CTN não deve ser interpretado de forma literal.

Realizado Despacho (fls. 149 a 152), para ajuste do crédito tributário, considerando que houve pagamento a menor anteriormente, que ainda assim não resultou na extinção do crédito tributário total.

O Fisco apresentou Relatório (fls. 153 a 155), com novos cálculos conforme solicitado pelo Despacho (fls. 149 a 152), crédito tributário total atualizado para o valor de R\$ 90.493,17.

A Contribuinte foi intimada via DET na data de 03/06/2022 (fl. 156), oportunizado a manifestar-se, permaneceu inerte.

É o relatório.

2.0 DOS FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

2.1 Síntese da autuação.

Em resumo, a autuação ocorreu em razão da Contribuinte apurar ICMS ST em valor menor que o devido e recolher o imposto após a data de saída da mercadoria, sem incluir os encargos legais que lhe cabia (multa, atualização monetária, etc.).

2.2 Da capitulação legal da infração e multa.

De ofício, sem prejuízo ao Recurso Voluntário, com fundamento no artigo 108 da Lei 688/96, são corretos os dispositivos capitulares do Auto de Infração: artigo 53, VII e artigo 2.º, I, do RICMS/RO, artigos 45, 46, 46-A e 46-B da Lei 688/96.

Art. 53. O ICMS deverá ser pago (Lei 688/96, art. 45): (NR dada pelo Dec.11655, de 09.06.05 – efeitos a partir de 01.07.05)

VII – no prazo estabelecido em regime especial;

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto no momento (Lei 688/96, art. 17):

I – da saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Art. 45. O imposto será pago na forma e nos prazos estabelecidos em decreto do Poder Executivo.

Parágrafo único. Aos estabelecimentos industriais, poderá ser concedido prazo especial de pagamento do imposto de até 120 (cento e vinte) dias, após o encerramento do período de apuração, conforme critérios estabelecidos em decreto do Poder Executivo.

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)

§ 1º. (REVOGADO PELA LEI Nº 4952, DE 19 DE JANEIRO DE 2021 - EFEITOS A PARTIR DE 01.02.21) - As multas calculadas de acordo com inciso I do artigo 76 terão como termo inicial de atualização monetária a data de emissão do auto de infração. (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

§ 2º Para fins do cálculo indicado no caput, considera-se data inicial de atualização da base de cálculo da multa:

I - das multas calculadas de acordo com as alíneas "a" e "b" do inciso II do art. 76, aquela do respectivo imposto;

II - das multas calculadas de acordo com a alínea "c" do inciso II do art. 76, aquela da apresentação das informações econômico-fiscais estabelecidas na legislação tributária; e

III - das multas calculadas de acordo com o inciso III do art. 76, aquela da ocorrência do respectivo fato gerador.

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)

Parágrafo único. (REVOGADO PELA LEI Nº 4952, DE 19 DE JANEIRO DE 2021 - EFEITOS A PARTIR DE 01.02.21) - Os juros previstos neste artigo serão contados:

I - a partir da data em que expirar o prazo de pagamento;

II - no caso de parcelamento, da data do vencimento do respectivo crédito tributário até o mês da celebração do respectivo termo de acordo e, a partir daí, nova contagem até o mês do efetivo pagamento de cada parcela; e

III - a partir da data da autuação em relação à parcela do crédito tributário correspondente à multa, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 80.

Redação original: Art. 46-B. O crédito tributário, quando não recolhido no prazo fixado pela legislação tributária, fica sujeito à multa de mora de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) ao dia, limitada a 20% (vinte por cento), sobre o valor do imposto atualizado monetariamente, independentemente da lavratura de auto de infração. (AC pela Lei nº 3583, de 9 de julho de 2015 - efeitos a partir de 01/07/15)

§ 1º. O disposto neste artigo alcança os demais créditos tributários relativos ao imposto, enquanto não exigidos por meio de auto de infração.

§ 2º. No caso de pagamento parcelado de crédito tributário, a multa de que trata este artigo será aplicada segundo o estabelecido abaixo:

I - se o parcelamento for requerido dentro de 30 (trinta) dias contados da data do vencimento do imposto: 10% (dez por cento);

II - se o parcelamento for requerido após 30 (trinta) dias contados da data do vencimento do imposto: 20% (vinte por cento).

§ 3º. Excepcionalmente à regra contida no § 2º, quando o inadimplemento decorrer de sinistro envolvendo a mercadoria ou os meios indispensáveis à sua comercialização, sem que exista cobertura securitária, cujos efeitos comprovadamente interfiram na capacidade de pagamento do crédito tributário pelo contribuinte, no caso do pagamento parcelado do crédito tributário constituído entre os 30 (trinta) dias que antecederam a data do sinistro e os 30 (trinta) dias que o sucederam, a multa de que trata este artigo poderá ser aplicada segundo o estabelecido no caput, mediante a utilização da multa de mora de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) ao dia, limitada a 20% (vinte por cento), computados até a data do pedido de parcelamento, conforme disciplinado em decreto do Poder Executivo.

Considerando o Relatório constante nas folhas 15 a 15, o correto valor do crédito tributário atualizado é de R\$ 90.493,17.

2.3 Análise dos argumentos apresentados no Recurso Voluntário.

2.3.1 Tese n.º 01 – Nulidade da Decisão por falta de fundamentos.

A Autuada alega que a Decisão de Primeira Instância não encontra fundamentos em face às teses de defesa, que infringe os artigos 93, IX, da Constituição Federal e 50, § 1.º, da Lei 9.784/99. Entende absurdo que afirmação do Julgador que afirma o ônus da prova recair sobre a Contribuinte.

Da análise.

Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Ao observarmos a Decisão de Primeira Instância, tem-se que está corretamente fundamentada, a Autuada não logrou demonstrar qualquer omissão, entendimento, declaração ou outro fato que não houvesse fundamento, apenas argumentou de forma genérica que não ocorreu devida fundamentação, alegação incapaz de infirmar a decisão proferida em Primeira Instância.

No mesmo sentido, cumpre ressaltar que não recai por sobre a alçada do julgador expor as motivações da lavratura do auto de infração, mas tão somente julgá-lo pautado na melhor forma de direito.

Quanto ao ônus da prova, vejamos como trata do tema o artigo 72, inciso XII, § 2.º e § 3.º da Lei 688/96:

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

XII - outros indícios que levem em consideração as disposições do artigo 71, observado o disposto em decreto do Poder Executivo.

§ 2º. Diante da presunção de que trata este artigo, caberá ao contribuinte o ônus da prova da não ocorrência dos fatos geradores ou do pagamento do imposto.

§ 3º. Servirão de prova pré-constituída da presunção de omissão de operações e prestações de serviços tributáveis, realizadas sem o pagamento do imposto:

Prevê o artigo 373 do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

- I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
- II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Logo, em análise aos autos, sobretudo no que tange aos documentos presentes em mídia ótica (CDROM), o Fisco logrou demonstrar a materialidade das provas que encabeçam a acusação, de tal forma que, incumbe à Autuada infirmar as provas apresentadas, através de argumentos e provas que demonstrem erro, vício ou suspeição.

Consoante ao dispositivo elencado, não restam quaisquer dúvidas quanto ao ônus da prova, que recai sobre a Autuada, que pretendendo ilidir a acusação fiscal, deve incumbir-se de apresentar provas que comprovem o tempestivo recolhimento do ICMS.

Veja-se que a lavratura do Auto de Infração faz parte do direito do Auditor Fiscal, sendo atividade vinculada e obrigatória ao exercício de sua função, conforme previsto no artigo 142 do CTN, *in verbis*:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Neste diapasão, reitera que os atos da administração pública gozam de presunção de veracidade.

Portanto, tese desprovida.

2.3.2 – Tese n.º 02 – Nulidade em razão da ausência de completa descrição do fato infrator.

A Autuada argumenta que não se encontra presente conduta dolosa ou culposa de sua parte e que a descrição da infração não está corretamente fundamentada, contrária aos princípios do contraditório e ampla defesa. Entende que foram infringidos os artigos 28, incisos IV e V, anexo XII do Decreto n.º 22.721/18, 100, inciso IV da Lei 688/96, 142 do Código Tributário Nacional e 5.º, inciso LV da Constituição Federal.

Da análise.

Quanto ao dolo ou culpa, que a Autuada alega não existir, necessário apresentar o artigo 75, § 2º. da Lei 688/96, *in verbis*:

Art. 75. Constitui infração, para os efeitos desta Lei, toda ação ou omissão que importe em inobservância pelo contribuinte, responsável ou terceiros, da legislação tributária relativa ao imposto.

(...)

§ 2º. A responsabilidade por infrações à legislação tributária relativa ao imposto, independe da intenção do contribuinte, responsável ou terceiro e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Dessume-se que toda inobservância, independente de dolo ou culpa, que infringir dispositivo legal constituíra infração, logo, a Autuada é responsável por seus atos, independente do resultado ou vontade que estejam revestidos. Afastada a alegação pretende eximir a Autuada de sua responsabilidade como contribuinte.

Ainda mais, conforme artigo 164 do Decreto 22.721/18, a atividade do Auditor Fiscal é vinculada, não podendo eximir-se de sua função.

Art. 164. A fiscalização e orientação fiscal sobre o imposto competem, vinculada e exclusivamente, à CRE, através do corpo funcional de AFTE's lotados e em exercício nas suas unidades, reservando-se ao Coordenador-Geral da Receita Estadual o relacionamento e tomada de decisões junto aos órgãos e entidades da administração pública federal, estadual e municipal, direta e indireta. (**Lei 688/96, art. 60**)

Quanto a alegação de que o auto de infração não se encontra devidamente fundamentado, vejamos os artigos que a Autuada aponta terem sido infringidos, conforme abaixo:

Decreto n.º 22.721/18, Anexo XII, artigo 28, incisos IV e V:

Art. 28. São requisitos do auto de infração:

IV - o relato objetivo da infração;

V - a citação expressa do dispositivo legal que define a infração cometida e lhe comina penalidade;

Lei 688/96, artigo 100, inciso IV:

Art. 100. São requisitos de Auto de Infração:

IV - relato objetivo da infração;

Código Tributário Nacional, artigo 142:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Constituição Federal, artigo 5.º, inciso LV:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Pois bem, quanto aos artigos 28, incisos IV e V, anexo XII do Decreto 22.721/18 e artigo 100, inciso V da Lei 688/96, temos no Auto de Infração o relato objetivo e claro da infração cometida, *"O contribuinte efetuou a circulação de mercadorias presentes no ANEXO V do RICMS-RO, sujeitas ao pagamento do ICMS-ST como responsável tributário sem destacar e efetuar o pagamento em operações para contribuinte do Estado de Rondônia."*, apenas da leitura do trecho acima, extraído do Auto de Infração, tem-se certeza a motivação da lavratura do Auto de Infração.

Quanto aos dispositivos elencados pelo Fisco como infringidos, veja-se que já foram corrigidos de ofício em Julgamento de Primeira Instância, não cabendo alegação de que mera discrepância, que nem sequer de fato fez-se óbice para apresentação de Defesa/Recurso Voluntário por parte da Contribuinte, que os impugnou veemente. A legislação prevê a correção de ofício em casos como esse no artigo 108 da Lei 688/96:

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.

No tocante aos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 5.º, inciso LV da Constituição Federal, a Autuada restringe-se alega ausência de especificação do Auto de Infração quanto ao fato infrator, que teria

sido infringido seu direito de impugnar o lançamento em razão da ausência de informações necessárias.

Nesta toada, considero que inexistiu cerceamento ao direito do da ampla defesa, por outra vez a Contribuinte atribuiu alegações genéricas, sem demonstrar em que aspecto o Auto de Infração estaria comprometido.

Por derradeiro, cumpre ressaltar que contraditório e ampla defesa não se confundem, enquanto o primeiro trata-se do direito à participação, o segundo é, em síntese, o direito a defender-se sem impedimentos (art. 5.º, XL, da CF).

Tese desprovida.

2.3.3 – Tese n.º 03 – Nulidade em razão ilegalidade na emissão do Auto de Infração antes da notificação de inconsistências.

A Autuada aduz que o procedimento administrativo foi iniciado após a lavratura do Auto de Infração, que justificou as inconsistências e que estas não foram analisadas, entende que foi um ato arbitrário, ilegal e imoral, que o Auto de Infração é revestido de ilegalidade, que infringe o princípio da ampla defesa e do contraditório, não colaciona dispositivo legal para fundamentar o argumento, aduz que a lavratura de mais de um Auto de Infração culminou em *bis in idem*.

Da análise.

Compulsando os autos, verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado na data de 09/08/2019, e que, tanto a Designação de Fiscalização de Estabelecimento (23/07/2019) quanto o Termo de Início de Ação Fiscal (05/06/2019) são anteriores a sua lavratura. Ou seja, não

houve qualquer prejuízo ao princípio da ampla defesa ou do contraditório.

À Contribuinte foi oportunizado a desconstituir a infração, foi oportunizado a regularização da irregularidade, contudo, dada a ausência da resolução, procedeu o Auditor, no exercício de sua função, com a lavratura do Auto de Infração. Conforme preceitua os artigos 1.º e 2.º do Decreto 24.202/19, vejamos:

Art. 1º. Deverão ser adotados os procedimentos a seguir estabelecidos em relação às ações fiscais distribuídas até a data de publicação deste Decreto:

I - as inconsistências e o imposto apurado pela fiscalização serão objeto de notificação prévia para o sujeito passivo efetuar a autorregularização no prazo de 30 (trinta) dias;

e II - o não atendimento da notificação, no prazo previsto no inciso I, implicará a lavratura do Auto de Infração, na forma prevista na Legislação.

Art. 2º

(...)

§ 2º. Aplica-se o disposto neste Decreto aos lançamentos já realizados nas ações fiscais, que não tenham ocorrido a ciência do sujeito passivo

Quanto ao *bis in idem*, no direito tributário ocorre quando o mesmo tributo é cobrado por duas vezes, neste caso, ocorre que o Autor do feito diluiu em dois Autos de Infração (20192703700093 e 20192703700094) a mesma infração por razões técnicas (limitação do sistema), inexistindo cobrança em dobro.

Tese afastada.

2.3.4 – Tese n.º 04 – Nulidade em razão da ilegalidade na emissão da DFE.

A Contribuinte alega que a Designação de Fiscalização de Estabelecimento – DFE foi emitida após o Termo de Início da Ação Fiscal, ferindo previsão dos artigos 144 do Código Tributário Nacional e 65, inciso V da Lei 688/96. Acerca do ilustrado na Decisão de Primeira Instância, quando o Julgador trata da possibilidade do uso da convalidação (artigo 18, § 4º, anexo XII do Decreto 22.721/18), entende que tal ato desrespeita o artigo 6.º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Dá análise.

Compulsando os autos, é possível verificar que houve a lavratura da DFE após o Termo de Início da Ação Fiscal. Contudo, apesar do *caput* artigo 144 do CTN, trata seu § 1º, da aplicação de legislação posterior.

Segundo informações constantes na decisão de Primeira Instância, a DFE fls. 05, trata-se de reimpressão da DFE emitida em 13/05/2019.

No plano geral, a legislação literal que permite a convalidação é posterior a ocorrência do fato gerador, no entanto, nos termos do artigo 144, § 1º do CTN, é possível a aplicação de lei posterior que amplie os poderes de investigação da autoridade administrativa, justamente o objetivo da convalidação, impedir que por mero erro de ordem formal seja anulado o trabalho dos Auditores Fiscais. Assim, é possível a aplicação do artigo 922, inciso IV do Decreto 8.321/98, (atual artigo 18, inciso IV do Anexo XII do Decreto 22.721/18) c/c artigo 110, parágrafo único, inciso II, Anexo II do Decreto 22.721/18.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito

maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Art. 922. Considera-se iniciado o procedimento fiscal, para efeito de excluir a espontaneidade da iniciativa do sujeito (Lei 688/96, art. 94, e C.T.N., art. 138, **Parágrafo único**):

IV – com qualquer outro ato escrito de servidor da Secretaria de Estado da Fazenda próprio de sua atividade funcional, desde que cientificado o ato ao sujeito passivo, seu representante legal ou preposto.

Art. 18. Considera-se iniciado o procedimento fiscal, para efeito de excluir a espontaneidade da iniciativa do sujeito passivo: (**Lei 688/96, art. 94**) (**CTN, art. 138, parágrafo único**)

§ 4º. A extinção de que trata o inciso II do § 3º não implica nulidade dos atos praticados, quando mesmo que em data posterior for expedida nova designação convalidando a conclusão do procedimento fiscal, observado o disposto no artigo 12.

Art. 110. A administração pública deverá rever os seus próprios atos, anulando-os quando eivados de irregularidades ou vícios que os tornem ilegais, ou poderá revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvado, em todos os casos, a apreciação judicial.

Parágrafo único. Os atos não serão necessariamente anulados quando:
II - forem passíveis de convalidação.

Logo, em respeito ao princípio da hierarquia das normas, é incontroverso que o Código Tributário Nacional suplanta a previsão do artigo 65, inciso V da Lei 688/96. Portanto, permite à aplicação da convalidação, prevista no artigo 110, parágrafo único, inciso II, Anexo XII, do Decreto 22.721/18, para período anterior ao de sua publicação.

Art. 65. O Auditor Fiscal de Tributos Estaduais está impedido de exercer atividade de fiscalização, diligência ou perícia junto a sujeito passivo:

V- sem expressa designação da autoridade administrativa competente, salvo nos casos de flagrante infracional em operações com mercadorias ou bens em trânsito ou em serviços de transporte intermunicipal ou interestadual em andamento.

Por final, em razão da legislação suportar o uso do instrumento da convalidação em fato gerador anterior ao de sua publicação, não se observa qualquer desrespeito ao artigo 6.º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

Por oportuno, registra-se que a emissão da DFE antes do processo e Auto de Infração, *in casu*, impressa em data posterior, não faz-se suficiente para acolher a tese.

Tese afastada.

2.3.5 – Tese n.º 05 – Nulidade em razão da ausência de delegação expressa do CONSIT.

A Contribuinte alega que houve extrapolação do escopo da auditora, tendo o Fisco infringido o artigo 20, incisos I, II, IV e V do Decreto n.º 12.988/07, que compete a CONSIT a fiscalização. Aponta que, nos moldes do Ato de Delegação 041/2016 da CONSIT, somente está autorizada verificação de inconsistências entre DFE e GIAM. Alega que as planilhas apresentadas não demonstram com clareza o valor do ICMS lançado. Aponta que não há demonstrativo de atualização de crédito. Entende que o ato da fiscalização foi praticado por agente incapaz, ferindo o artigo 82 do Código Civil de 1916 (atual artigo 104 do Código Civil de 2002). Diante o narrado, a autuação seria nula em razão de vício formal, colaciona o artigo 282 do Código de Processo Civil e 59 da Lei n.º 70.235/72.

Da análise.

Pois bem, em breve estudo da legislação do Decreto n.º 12.988/07, observa-se no artigo 20, inciso II, que se encontra revogada a competência de delegar para DRRE fiscalização aos empreendimentos incentivados, isso antes do início dos procedimentos fiscais. Por consequência lógica, passou a ser independente da CONSIT fiscalizações de iniciativa das DRRE, não sendo de sua exclusiva

competência atuar nos termos dos incisos ainda vigentes do artigo 20. Logo, a fiscalização realizada não fica obrigada aos preceitos do Ato de Delegação 041/2016.

Art. 20. À Coordenadoria Consultiva de Incentivo Tributário - CONSIT compete:

I - realizar vistorias, inspeções e fiscalizações nos empreendimentos alcançados pelo benefício, a partir do ato concessivo do incentivo tributário;

(Revogado pelo Decreto Nº 23708 DE 01/03/2019): (Art. 3º Fica revogado o inciso II do artigo 20 do Decreto nº 12.988 , de 13 de julho de 2007.)

II - delegar, excepcionalmente, competência às Delegacias Regionais da Receita Estadual para a fiscalização dos empreendimentos incentivados;

IV - aplicar penalidades pelo descumprimento de normas relativas à utilização do benefício;

V - formalizar o contencioso administrativo, quando necessário;

Neste diapasão, a ação fiscal originária encontra-se revestida de legalidade, sobretudo pois basta apenas que a GEFIS a autorize através de DEF, como de fato ocorreu.

Assim também, por decorrência dos argumentos expostos anteriormente, demonstrada a legalidade da fiscalização, a tese quanto de fiscalização realizada por agente incapaz vê-se inócua, por consequência, afasta-se também a ocorrência de nulidade por vício material, considerando que não houve qualquer prejuízo ao delineado nos artigos 104 (antigo 82) e 282 do Código de Processo Civil.

~~Art. 82. A validade do ato jurídico requer agente capaz (art. 145, n.º I), objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (arts. 129, 130 e 145).~~

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

Art. 282. Ao pronunciar a nulidade, o juiz declarará que atos são atingidos e ordenará as providências necessárias a fim de que sejam repetidos ou retificados.

§ 1º O ato não será repetido nem sua falta será suprida quando não prejudicar a parte.

§ 2º Quando puder decidir o mérito a favor da parte a quem aproveite a decretação da nulidade, o não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Ademais, no que tange a alegação de que não há demonstrativo de atualização de crédito tributário lançado, é possível averiguar o aludido demonstrativo na folha 154.

Tese afastada.

2.3.6 – Tese n.º 06 – Nulidade em razão da ausência da legalidade tributária.

A Contribuinte entende que houve desrespeito ao princípio da legalidade tributária, invoca o artigo 150, inciso I da Constituição Federal, aponta que o Auto de Infração fere o princípio da legalidade, artigo 97 do Código Tributário Nacional, aduz que o Fisco não logrou comprovar qualquer omissão de recolhimento. Suscita o princípio da tipicidade.

Da análise.

Primeiramente, necessário destacar que o Auto de Infração ora debatido, conforme consta na peça exordial, cobra o valor ICMS-ST recolhido a menor pela Contribuinte.

Vejamos os artigos mencionados:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Apesar dos argumentos levantados pela Contribuinte, não se inclui na competência deste Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais, a declaração de inconstitucionalidade de dispositivo que tenha relação com a legislação estadual, o reconhecimento de isenções ou restituições de tributos, a negativa de aplicação de lei ou norma emanada do Estado de Rondônia, conforme previsto no Anexo XII, artigo 14 do Novo RICMS/RO, artigo 90 da Lei 688/96 e artigo 18 da Lei 4929/20 abaixo transcritos:

Anexo XII do Novo RICMS/RO

Art. 14. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, salvo no caso da inconstitucionalidade ter sido proclamada: **(Lei 688/96, art. 90)**

I - em ação direta de inconstitucionalidade de dispositivo estadual ou que tenha relação com a legislação estadual;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal ou a Assembleia Legislativa tenha suspenso a execução do ato normativo.

§ 1º. Considera-se, para fins do disposto neste artigo, dispositivo que tenha relação com a legislação estadual, aquela que constar expressamente na legislação oriunda de:

I - Convênio, Protocolo, Ajuste, Ato Cotepe, Resolução do CONFAZ, e outros atos emanados do CONFAZ;

II - Lei Complementar federal, Resolução do Senado e outros atos emanados do Governo Federal que tratam do imposto.

§ 2º. Não se inclui, também, na competência do Tribunal: **(Lei 912/00, art. 13)**

I - as questões relativas ao reconhecimento de isenções e restituições de tributos; e

II - a negativa de aplicação de lei ou de ato normativo emanado do Governador do Estado de Rondônia, Secretário de Estado de Finanças ou do Coordenador-Geral da Receita Estadual.

Lei 688/96

Art. 90. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, salvo no caso da inconstitucionalidade ter sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade; e

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal ou a Assembleia Legislativa tenha suspenso a execução do ato normativo.

Lei 4929/20

Art. 16. Não compete ao TATE:

I - as questões relativas ao reconhecimento de isenções e restituições de tributos;

II - a negativa de aplicação de lei ou de ato normativo emanado do Governo de Rondônia, Secretário de Estado de Finanças ou do Coordenador-Geral da Receita Estadual; e

III - a declaração de inconstitucionalidade, salvo no caso da inconstitucionalidade ter sido proclamada em ação direta de inconstitucionalidade ou tratar-se de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal ou a Assembleia Legislativa tenha suspenso a execução do ato normativo.

No que diz respeito à ilegalidade que aduz existir, não aponta de fato em que aspecto do Auto de Infração encontra-se, apenas discorre sobre o tema e reitera entendimento que o Auto de Infração é nulo, sem tratar objetivamente qual aspecto entende estar revestido de ilegalidade, logo, entendo por inexistir ilegalidade no Auto de Infração ora discutido.

Quanto a alegação de que foi ferido o princípio da tipicidade, é argumento desarrazoado, da simples leitura da descrição do Auto de

Infração e dos dispositivos capitulados como infringidos denota-se a obrigação legal em que incorreu em falta a Contribuinte.

Denota-se que as cobranças exaradas no PAT estão previstas na forma de lei, atualização monetária, juro de mora e multa de mora, artigos 46, 46-A e 46-B da Lei 688/96, respectivamente.

Tese desprovida.

2.3.7 – Tese n.º 07 – Da verdade dos fatos.

A Autuada invoca o princípio da boa-fé, argumenta que se trata de caso de excludente de ilicitude, aponta que colaborou com os procedimentos fiscais, argui que o artigo 136 do Código Tributário Nacional não deve ser interpretado de maneira literal, discorre acerca da anistia fiscal, perdão e excludente de penalidade, trata-se dos artigos 108, 112 e 182 do Código Tributário Nacional, aponta que não houve prejuízo ao erário. Sustenta que o valor que constitui o crédito tributário lançado não é tributo, mas sim juros de mora, multa de mora e atualização monetária por não recolher o ICMS, que o imposto deve ser pago no dia da saída da mercadoria e não no da emissão do documento fiscal.

Da análise.

Pois bem, em primeiro momento, temos que vislumbrar o previsto no artigo 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Apesar do nobre entendimento da Contribuinte acerca da interpretação do dispositivo legal acima, a Lei existe para ser cumprida e

respeitada, por ser guardiã da ordem e protetora do funcionamento de nossa sociedade moderna, não deve desdobrar-se, apaziguar a aplicação da Lei é ferir a base do funcionamento do mundo moderno, o ordenamento jurídico, logo, é imprescindível seu cumprimento.

Quanto à anistia fiscal, o perdão e a excludente de penalidade, e respectivos artigos, arguidos pela Autuada, discorro no seguinte teor.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a eqüidade.

Veja-se que inexiste ausência de disposição expressa na legislação tributária, não sendo necessária a aplicação do artigo mencionado, da simples leitura dos dispositivos elencados como infringidos denota-se que a infração é por recolher imposto em valor menor que o devido e em atraso, sem os encargos legais.

Acerca do 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.

Como já exarado acima, a Lei existe para ser cumprida, no que tange ao artigo 112 do Código Tributário Nacional, quando necessário a Lei será interpretada de maneira favorável em prol do Polo Passivo, isso é, *in dubio pro reo*.

Contudo, a Autuada não logrou apontar em razão de qual circunstância enquadraria sua aplicação, atendo-se apenas a mencioná-lo, não existindo dúvidas, impossível a aplicação da máxima acima replicada.

Quanto ao entendimento acerca da data da saída e recolhimento do imposto, inexistente nos autos comprovação fática de que a mercadoria saiu em dia diverso ao da emissão do documento fiscal.

Ao analisar os documentos fiscais, denota-se que parte deles tem o campo de data de saída vazio, recaindo na previsão da Cláusula Décima Terceira-A, §7.º, do Ajuste SINIEF 07/2005, vejamos:

§ 7º Caso as informações relativas à data e à hora de saída não constem do arquivo XML da NF-e nem seja transmitido o Registro de Saída no prazo estabelecido no MOC será considerada a data de emissão da NF-e como data de saída.

Pois bem, divergente as teses anteriormente afastadas, de fato existe nos autos elemento que fere de morte desde o nascedouro a ação fiscal, vejamos:

A Contribuinte recolheu imposto em tempo intempestivo, após o prazo legal, de tal forma que passou a dever juros de mora, multa de mora e atualização monetária, este último nos casos em que o pagamento for realizado no exercício seguinte.

Em razão do pagamento intempestivo, sem o devido acréscimo legal, não houve a extinção do crédito tributário total, mas tão somente parcela dele, resultando em pagamento a menor.

Nesta toada, verifica-se que o valor constante no campo tributo contabiliza também juros de mora, multa de mora e atualização monetária por não se recolher o ICMS.

Assim, para elucidar é necessário trazer aos autos o previsto no artigo 72-I do Decreto 8.321/98, vigente na época dos fatos, *in verbis*:

Art. 72-I. Na hipótese de ocorrer recolhimento a menor do crédito tributário, a diferença será apurada por meio de imputação proporcional de pagamento.

§ 1º Entende-se por diferença o valor do imposto e/ou da multa que restar devido após a imputação de que trata o § 2º, acrescido de atualização monetária e, quando for o caso, dos juros moratórios, da multa de mora e dos honorários advocatícios.

§ 2º A imputação será aplicada mediante distribuição proporcional do valor recolhido dentre as diversas rubricas do crédito tributário, quais sejam, conforme o caso, o imposto e/ou a multa punitiva, a atualização monetária, os juros moratórios, a multa de mora e os honorários advocatícios devidos na data do pagamento com insuficiência.

O r. Auditor Fiscal, ao apurar as circunstâncias, não observou a relação de proporcionalidade que deveria ser aplicada, lançou no Auto de Infração todo o valor não pago, no entanto, sabe-se que o valor não pago era, em parte, encargos legais, desta forma infringiu o previsto na legislação acima elencada.

Considerando que os encargos legais como juros de mora, multa de mora e atualização monetária não constituem imposto, não podem integrar o campo destinado ao valor do tributo, como de fato ocorreu, vejamos a definição de tributo no artigo 3.º do Código Tributário Nacional:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

De tal maneira, a cobrança no Auto de Infração que ora discute-se não se refere ao imposto de fato, mas sim a sanção legal da infração (atraso do pagamento do imposto).

Logo, o valor do crédito tributário exarado pelo Fisco foi calculado em divergência ao previsto na legislação tributária, ou seja, o valor do crédito tributário foi apurado por método inadequado, resultando em cobrança irregular, ensejando a improcedência do Auto de Infração.

Ressalta-se que o exarado acima está em flagrante desconformidade com o previsto no artigo 72-I do Decreto 8.321/98, assim também, vê-se desarrazoado em virtude da definição de tributo esposada no artigo 3.º do CTN.

Ainda mais, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, considera-se que a responsabilidade é excluída diante a denúncia espontânea, *in casu* o recolhimento do imposto foi correto e se deu tempestivamente, antes da lavratura do auto de infração

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Neste sentido, colaciono aos autos julgados deste Tribunal Administrativo, que reconhecem a denúncia espontânea quando o contribuinte realiza a regularização em data anterior a lavratura do Auto de Infração, resultando na improcedência da ação fiscal, vejamos:

PROCESSO : 20152900111685
RECURSO : VOLUNTÁRIO Nº 168/19
ACÓRDÃO : Nº. 090/20/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : ICMS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS – OPERAÇÃO INTERESTADUAL - RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ANTES DA INTIMAÇÃO DA AUTUAÇÃO – INOCORRÊNCIA – Não deve prevalecer a ação fiscal baseada na falta de recolhimento do ICMS em prestação de serviços de transporte dado que o sujeito passivo efetuou o pagamento do DARE antes da intimação via Aviso de Recebimento, caracterizando assim a espontaneidade. Reforma da decisão de primeira instância que julgou procedente para improcedente o auto de infração. Recurso Voluntário Provido. Decisão Unânime

PROCESSO : 20172900100655
RECURSO : DE OFÍCIO 304/18
ACÓRDÃO : Nº. 134/20/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : ICMS/ST – OPERAÇÃO COM LUBRIFICANTES - DEIXAR DE EFETUAR O RECOLHIMENTO DO ICMS/ST POR OCASIÃO DA SAÍDA DE MERCADORIA - CAD/ICMS SUBSTITUTO AGUARDANDO DEFERIMENTO - INOCORRÊNCIA – Restou provado no caso que o sujeito passivo efetuou o recolhimento do ICMS/ST (Convênio ICMS 100/07) em conta gráfica, anteriormente à ciência do auto de infração. Extinção do crédito tributário pelo pagamento. O recolhimento espontâneo afastou a aplicação da penalidade. Recurso de Ofício Desprovido. Decisão Unânime.

PROCESSO : 20162900600296
RECURSO : VOLUNTÁRIO Nº 385/19
ACÓRDÃO : Nº 277/2020/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : ICMS – IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS SEM APRESENTAR O COMPROVANTE DE PAGAMENTO – INOCORRÊNCIA - O sujeito passivo promoveu a importação de peças constante do DANFE nº 21.967 e da Declaração de Importação nº 16/1546640-3, sujeitas ao recolhimento ICMS importação, por ocasião do desembaraço aduaneiro, contudo, consta nos autos às fls. 16 a 19 os recolhimentos do imposto na forma da legislação tributária antes da lavratura do auto de infração, configurando a espontaneidade do sujeito passivo. Reforma da Decisão Monocrática que julgou NULA para IMPROCEDENTE o auto de infração. Infração fiscal ilidida pela autuada. Recurso de Ofício Conhecido e Provido. Decisão Unânime

PROCESSO : 20172701200013
RECURSO : DE OFÍCIO Nº 500/18
ACÓRDÃO : Nº. 030/20/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : ICMS – DEIXAR DE RECOLHER O ICMS DEVIDO SOBRE A SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS DE SEU ESTABELECIMENTO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – INOCORRÊNCIA – Comprovado no bojo do processo que o sujeito passivo efetuou a retificação do SPED, em que apresenta o crédito presumido juntamente com o saldo devedor, sendo que os dois seriam o montante do exigido pelo fisco neste auto de infração. O pedido de Denúncia Espontânea do art. 138, do CTN, é anterior à auditoria e, portanto, deverá ser acatado. Mantida a decisão “a quo” que julgou improcedente o auto de infração. Recurso de Ofício Desprovido. Decisão Unânime.

Por derradeiro, concluo que a adoção de critério atípicos e inapropriados para apuração do crédito tributário constitui em erro de direito, sendo impossível a subsistência do Auto de Infração defronte ao aspecto inequívoco da cobrança de encargos legais como se imposto fossem, ensejando a improcedência do Auto de Infração, dado que perde seu aspecto de certeza e liquidez.

Logo, ao meu ver, merece reforma a ação fiscal.

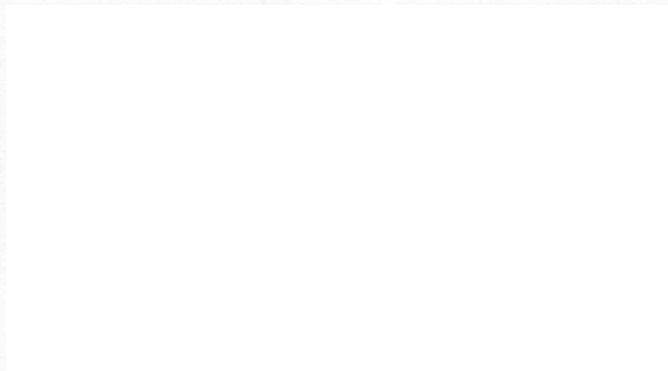
Isto posto, voto no seguinte teor.

CONCLUSÃO DO VOTO

Nos termos do Artigo 78, Inciso II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto n.º 9.157, de 24 de julho de 2000, por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso Voluntário interposto, para ao final dar-lhe provimento, reformando a Decisão de Primeira Instância que julgou **PROCEDENTE** para **IMPROCEDENTE** a Ação Fiscal, assim, declarando indevido o crédito tributário no valor de R\$ 90.493,17.

É como voto.

Porto Velho, 05 de setembro de 2022.



STAT
ob oăse
Dis
si

GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE

PROCESSO : Nº 20192703700094
RECURSO : VOLUNTÁRIO Nº 983/2021
RECORRENTE : CICLO CAIRU LTDA
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RELATOR : JULGADOR – DYEGO ALVES DE MELO

RELATÓRIO : Nº 063/2022/1.ª CÂMARA/TATE/SEFIN

ACÓRDÃO Nº. 314/2022/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN.

EMENTA : ICMS E MULTA – APURAÇÃO DE ICMS A MENOR – RECOLHIMENTO DO ICMS-ST EM DATA POSTERIOR AO VENCIMENTO - INOCORRÊNCIA – A autuação ocorreu em razão da Contribuinte apurar valor menor do ICMS, tendo recolhido o imposto após a saída das mercadorias sem os devidos encargos legais. O Fisco utilizou de critérios de apuração inapropriados, contrariando o previsto no artigo 72-I do Decreto 8.321/98, deixando de atender à definição de tributo constante no artigo 3.º do CTN. Comprovado o recolhimento do imposto devido antes de iniciada a fiscalização e a lavratura do auto de infração, reconhecimento da espontaneidade do sujeito passivo nos termos do art. 138 do CTN. Reforma da decisão *a quo*, de procedente para improcedente o auto de infração. Recurso Voluntário Provido. Decisão por maioria 3 x 1.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS – TATE**, à unanimidade, em conhecer do recurso de voluntário interposto para no final dar-lhe provimento, reformando a decisão de primeira instância, de procedente para **IMPROCEDENTE** o auto de infração, conforme voto do julgador relator, acompanhado pelos julgadores Dyego Alves de Melo, Leonardo Martins Gorayeb e Augusto Barbosa Vieira Júnior. Vencido o voto divergente do julgador Reinaldo do Nascimento Silva pela nulidade.

TATE, Sala de Sessões, 05 de setembro de 2022.