

SUJEITO PASSIVO: *BMG FOODS IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA*

ENDEREÇO:

PAT Nº: 20232700500035

DATA DA AUTUAÇÃO: 26/09/2023

CAD/CNPJ:

CAD/ICMS: 00000006395333

DECISÃO PARCIAL Nº: 2024/1/24/TATE/SEFIN

1) Apropriação de créditos decorrentes de aquisição de matéria prima e de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado. Posteriores saídas isentas e não tributadas: falta de estorno do crédito 2) Defesa tempestiva. 3) Infração parcialmente ilidida. 3) É cristalino na legislação o impedimento de manutenção de créditos decorrentes de entradas quando as saídas se derem sob a condição de isenção ou não incidência do tributo. 4) Auto de infração parcial procedente: (1) afastada a cobrança dos juros; (2) multa recapitulada decorrente de retroatividade benigna de penalidade imposta por nova legislação. Tem-se por extinto o valor correspondente ao ICMS devido, por conta de estorno de créditos feito pelo sujeito passivo após o início da ação fiscal.

1. RELATÓRIO

O auto de infração é decorrente de procedimento fiscal vinculado à DFE emitida pela Gerência de Fiscalização da Coordenadoria da Receita Estadual, com escopo de auditoria geral contra o sujeito passivo.

A ação fiscal se iniciou em 09/08/2023, sendo que o auto de infração foi lavrado em 26/09/2023.

Conforme extraído do processo, o sujeito passivo adquiriu mercadorias, matéria prima e bens destinados a seu ativo imobilizado e efetuou o creditamento do ICMS referente às operações de entrada. No entanto, pela constatação da ação fiscal, deixou de efetuar o estorno dos créditos no percentual de suas saídas isentas (desconsiderando-se as remessas para exportação), fato que ensejou recolhimento a menor do imposto devido.

Foi aposta no auto de infração demonstrativo da apuração do estorno de crédito, conforme CFOP's discriminados pelas operações de entrada e saída promovidas pelo contribuinte, de onde foi apurado o cálculo do

percentual do imposto que deveria ter sido estornado conforme valores relativos das saídas isentas, referente, exclusivamente ao mês de junho de 2023.

Foram capituladas a infração e a penalidade de multa com base no artigo 77, inciso V, alínea "a-1" da Lei 688/96 (cujo texto se refere à infração cometida pelo sujeito passivo e o *quantum* à penalidade). Também foram citados como dispositivos infringidos o artigo 44, III, IV e § 4º; artigo 47, I, II, V e §§ 1º e 4º, todos do RICMS. Artigo 34, I e II; artigo 36, VI e VII e artigo 38, II, todos da Lei 688/1996. O crédito tributário lançado pelo auto de infração foi de: ICMS: R\$ 293.892,58.

Multa: R\$ 264.503,32.

Juros: R\$ 6.281,66.

At. Monetária: R\$ 0,00.

Total: R\$ 564.677,56.

Consta no processo a inserção, como devedor solidário do auto de infração, da empresa DISTRIBOI COMÉRCIO E TRANSPORTE DE CARNE BOVINA LTDA, CNPJ 22.882.054/0004-03, sob a justificativa de “concorrer com atos e omissões para o não recolhimento do imposto”, dado que a Distriboi “deveria condicionar a entrada de gado em pé em seu estabelecimento ao pagamento antecipado do imposto (...) condição descumprida”.

2. ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

2.1 – AUSÊNCIA DE JUNTADA DE DFE E POSSÍVEL EXTRAPOLAÇÃO DE PRAZO PARA SUA CONCLUSÃO

Alega falta de juntada da Designação de Fiscalização de Estabelecimento (DFE), que autorizou o procedimento da auditoria, no processo.

Requer, também, que seja verificada possível extrapolação de prazo e prorrogações autorizativas para a conclusão do trabalho fiscal.

2.2 – DO DIREITO AO CRÉDITO

A defesa transcreve com parcialidade artigos da legislação tributária que indicam o direito ao crédito decorrente da entrada de mercadorias em seu estabelecimento.

(RICM/RO):

Art. 40. Constitui crédito fiscal para fins de compensação do imposto devido: (Lei 688/96, art. 31):

II - o valor do imposto cobrado referente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem recebidos no período para emprego em processo de industrialização, comercialização e produção.

(CF)

Art. 155. (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso I, alínea b, atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

(LC 87/96)

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo, ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

E ao abordar o indicativo da ação fiscal de que os estornos se fazem obrigatórios por imposição legal em relação ao percentual de saídas isentas ou sem a incidência do ICMS, apresenta o argumento de que as

operações de saídas de mercadorias do estabelecimento do sujeito passivo para outros estabelecimentos do mesmo contribuinte não configuram uma efetiva saída, razão pela qual entende ser inaplicável a imposição de estorno de créditos. Segundo a defesa, inexistente fato gerador do ICMS nessas operações.

2.3 – DO ATO CONDER CONCEDIDO AO CONTRIBUINTE

Indica que *“a Impugnante foi contemplada com o benefício fiscal previsto pelo ATO CONDER 19/2023, publicado em 12 de setembro de 2023, o qual concedeu crédito presumido de 85% do ICMS devido no período e informado na Escrituração Fiscal Digital - EFD (SPED Fiscal). O benefício em referência se aplica aos fatos novos e pendentes de análise ou decisão, inclusive no caso de lançamento de ofício ou notificações de débitos fiscais, conforme legalmente autorizado.”*

Com base no benefício fiscal recebido, não obstante as alegações da defesa, *“esclarece a Impugnante que está procedendo com as retificações obrigatórias exigidas pela Lei nº 1558/2005”*.

Por fim, pede pela nulidade e insubsistência do auto de infração.

3. FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

INTRODUÇÃO

É importante destacar que o sujeito passivo, após a lavratura do auto de infração, foi contemplado com benefício fiscal do Ato Conder 19/2023, publicado em 12 de setembro de 2023, o qual concedeu crédito presumido de 85% do *“ICMS devido no período e informado na Escrituração Fiscal Digital - EFD (SPED Fiscal)”*, restrito aos produtos especificados no referido ato, com base na permissão do Decreto 28.256/2023, que estendeu a condição de estabelecimento industrial para empresa *“que opera em planta própria, arrendada, alugada ou que firma contrato de aquisição de prestação de serviços”*, com aplicação “aos fatos novos e pendentes de análise ou decisão, inclusive no caso de lançamento de ofício ou notificações de débitos fiscais”.

Em face do exposto, foi notificado por esta unidade de julgamento para que fizesse os ajustes em suas EFD's:

“Especificamente em relação ao ICMS devido pelo encerramento do ICMS diferido dos bovinos, devido e não pago por ocasião das operações de transferências dos produtos do abate para outras unidades da federação sem tributação, é necessário que se proceda com a escrituração em EFD dos débitos das saídas interestaduais de carne feitas em operações de transferência (com a redução da base de cálculo prevista para esse produto) para, após, utilizar o benefício de 85% do crédito presumido, devendo pagar o ICMS apurado como resultado. Tributadas as saídas de carne, considera-se pago o imposto diferido incidente em operação anterior com animais vivos adquiridos de terceiros. Ainda, como o contribuinte não apurou nenhum débito de ICMS em sua escrita fiscal em conta gráfica por suas operações próprias, é possível a utilização do benefício do crédito presumido concedido pelo Ato Conder sobre todos os débitos lançados nas EFD's que devem ser retificadas, desde que atendidos os indicativos anteriormente expostos.”

Porém, apesar desse entendimento, o contribuinte permaneceu inerte à alternativa de tributação que lhe foi possibilitada pelo Decreto que alterou a lei do benefício fiscal vinculada ao CONDER, restando à análise de julgamento a leitura restrita do que consta no processo, sem considerar a apuração de ICMS com a aplicação do incentivo fiscal da Lei 1558/2005.

3.1 – AUSÊNCIA DE JUNTADA DE DFE E POSSÍVEL EXTRAPOLAÇÃO DE PRAZO PARA SUA CONCLUSÃO

Não procedem as argumentações da defesa: (1) a DFE existe e está aposta no processo; (2) a ação fiscal teve termo de início de fiscalização, com intimação para apresentação de documentos feita em 08/08/2023 e com ciência do contribuinte em 09/08/2023. Sendo o prazo de validade para a conclusão da ação fiscal de até 60 dias e tendo sido lavrado o auto de infração

em 26/09/2023 - com envio para a ciência do sujeito passivo em 29/09/2023, via DET - não há que se falar em extrapolação de prazo ou prorrogação da DFE, já que o auto de infração foi feito dentro do prazo inicial de 60 dias.

3.2 – DO DIREITO AO CRÉDITO

Pouco importa a transcrição dos textos legais acerca do direito ao crédito decorrente de entrada de mercadorias e bens destinados ao estabelecimento do contribuinte. Tal premissa é de amplo conhecimento e a ação fiscal não se contrapõe a nenhum desses direitos, afinal, as mesmas legislações que garantem o direito são as que impõem as restrições ao crédito.

O próprio texto do auto de infração trata o ilícito como sendo a falta de estorno de créditos. Não há impedimento em se apropriar os créditos decorrentes de entradas de mercadorias e bens; o que se tipificou como ato infracional foi a manutenção desses créditos em relação às saídas isentas e não tributadas ocorridas no estabelecimento do sujeito passivo. Dito de forma clara pelas citações de capitulação do auto:

(RICMS):

Art. 44. É vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à entrada de bens ou mercadorias, inclusive se destinados ao uso, consumo ou ativo imobilizado do estabelecimento, ou a utilização dos serviços, nos seguintes casos:

III- para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto as destinadas ao exterior;

IV - para integração ou consumo no processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto quando se tratar de saída para o exterior;

Art. 47. O Sujeito Passivo procederá ao estorno do imposto de que se creditou, sempre que o serviço

tomado ou o bem ou a mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser:

I - objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, quando esta circunstância for imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto.

Lei 688/1996:

Art. 34. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

Art. 36. Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

VI - em relação à mercadoria recebida para integrar o ativo imobilizado ou para ser consumida em processo de industrialização ou de produção cuja ulterior saída ocorra sem débito do imposto, sendo essa circunstância conhecida à data da entrada;

VII - em relação à mercadoria recebida para comercialização, quando sua posterior saída ocorra sem débito do imposto, sendo essa circunstância conhecida à data da entrada;

Art. 38. Acarretará a anulação do crédito:

I - a operação ou prestação subsequente, quando beneficiada por isenção ou não incidência;

II - a operação ou prestação subsequente, com redução de base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

Não há espaço para dúvidas em relação os textos de dispositivos infringidos descritos pelo auto de infração. Não se trata, como abordou a defesa, de discutir se as notas fiscais emitidas para acobertar transferências de mercadorias deveriam ter ou não a incidência do ICMS. A ação fiscal não divergiu do que argumenta a defesa: as transferências promovidas pelo estabelecimento do sujeito passivo, de fato, não possuem incidência do tributo, conforme entendimento judicial consolidado e recentemente ajustado pela legislação tributária.

Da mesma forma, não é conexo o argumento da defesa de que as operações de transferência de mercadorias não representam uma saída. É óbvio que existiu uma saída física das mercadorias do estabelecimento do sujeito passivo, afinal, foram destinadas para outra unidade da federação e nunca mais voltarão para o estado de Rondônia. O que a jurisprudência entendeu foi que, para fazer incidir o ICMS, deve haver a saída jurídica da mercadoria (venda), fato inexistente nas transferências.

Trazendo a interpretação para o caso concreto: a mercadoria saiu fisicamente do estabelecimento do sujeito passivo, porém, por se tratar de uma saída em transferência, não houve, então, a incidência do ICMS. A se aceitar a manutenção dos créditos sob essas circunstâncias, ter-se-ia por consolidada a ocorrência da tão combatida cumulatividade do ICMS, na qual se cumulariam os créditos de entradas sem que houvessem débitos de saída.

Dito pelo Lei Complementar 87/1996:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Isto é: o direito ao crédito das entradas existe para compensar o débito de saídas. Inexistindo o débito pela saída, regra geral, não há que se falar em manutenção do direito ao crédito pelas entradas.

3.3 – ESTORNO DE CRÉDITOS FEITO APÓS O ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL

O sujeito passivo procedeu com estorno de saldo credor em sua EFD referente do mês de setembro de 2023. Nessa EFD o saldo acumulado do mês anterior era de R\$ 7.481.453,45 e a operação de estorno dos créditos (lançada como “outros débitos”) correspondeu a R\$ 7.517.842,63, resultando no primeiro período de saldo devedor do ICMS apurado pelo contribuinte.

3.3.1 – EFEITOS SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO

Comparando-se o valor do crédito tido como de indevida apropriação por todos os 13 autos de infração lavrados pela ação fiscal em relação a essa infração (R\$ 4.885.202,87) com o que foi estornado pelo contribuinte (R\$ 7.517.842,63), entendo inexistir valor adicional a ser cobrado do sujeito passivo a título de tributo, inclusive juros - afinal estes são devidos em função de imposto não pago e não pela simples manutenção indevida de créditos em conta gráfica.

Outrossim, considerando-se que o procedimento de estorno do crédito se deu após iniciada a ação fiscal, inexistente guarida para que se afaste a penalidade imposta pelo cometimento do ato infracional relatado pela ação fiscal. Contudo, há relevante fato acerca da penalidade vinculada ao caso, dada a especificidade de ter sido estornada a totalidade do saldo credor: a entrada em vigor de uma nova penalidade para esse tipo de infração, na data de 14/10/2023 (Lei 688/1996 – artigo 77, inciso V, alínea “e”):

V - infrações relacionadas ao crédito do ICMS:

e) apropriar de crédito fiscal indevido, estornado, notificado ou não - multa de 20 (vinte) UPF/RO por período de apuração do imposto.

Nota: Acrescentado pela Lei nº 5629/23 - efeitos a partir de 14.10.23

Observando-se a redação da alínea acima transcrita, há que se observar que (1) se aplica a crédito fiscal “indevido, apropriado e **estornado**”, tal como no caso em análise; e (2) “notificado ou não”. Por certo, o termo **notificado** só pode se referir a auto de infração (tal como no caso em análise), já que se fosse por outro meio, não haveria que se falar em multa.

Considerando-se o efeito da retroatividade benigna da lei penal tributária (CTN – artigo 106, inciso II, alínea “c”), deve ser aplicada a penalidade determinada pela alínea “e” do inciso V do artigo 77 da Lei 688, de forma a reduzir a multa ao valor de 20 UPF's por período de apuração do imposto, no caso, 1 período apenas.

CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

3.4 – DO SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO

Por fim, em relação à qualificação de corresponsabilidade direcionada à empresa DISTRIBOI COMÉRCIO E TRANSPORTE DE CARNE

BOVINA LTDA, não se verifica que esteja presente qualquer ação ou omissão deste estabelecimento nos fatos que deram origem à infração da apropriação e manutenção indevida de créditos pela escrita fiscal do sujeito passivo, dado que o ato infracional se deu exclusivamente na contabilidade da empresa BMG FOODS, razão pela qual deve ser afastada a figura do corresponsável.

4. CONCLUSÃO

Excluída a responsabilidade solidária proposta pela ação fiscal.

Por conta do procedimento de estorno dos créditos indevidos feitos pelo sujeito passivo em sua escrita fiscal após o início da ação fiscal, **declaro extinto o valor de R\$ 293.892,58, mantendo-se como devido apenas o valor correspondente à multa de R\$ 2.170,60.**

Julgo **parcialmente procedente** o crédito tributário lançado pelo auto de infração, conforme a seguir detalhado:

	VL ORIGINAL R\$	VL DEVIDO R\$	VL INDEVIDO R\$
ICMS	293.892,58	0	293.892,58
MULTA	264.503,32	2.170,60	262.332,72
JUROS	6.281,66	0	6.281,66
AT. MONET.	0	0	0
TOTAL	564.677,56	2.170,60	562.506,96

Ressalto que, por não se tratar de alteração da penalidade vinculada a erro do auto de infração, não se tem cabível a redução de 70% do valor da multa aplicada para tal ocorrência (Lei 388/1996):

Art. 108. Estando o processo em fase de julgamento, os erros de fato e os de capitulação da infração ou da penalidade serão corrigidos pelo órgão de julgamento, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não sendo causa de decretação de nulidade, desde que da correção resulte penalidade de valor igual ou inferior ao constante no auto de infração.

§ 2º. Em qualquer caso previsto neste artigo, será ressalvado ao interessado, expressamente, a possibilidade de efetuar o pagamento do crédito tributário no prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação, com desconto igual ao que poderia ter usufruído no decurso do prazo previsto para a apresentação de defesa tempestiva.

5. ORDEM DE INTIMAÇÃO

- a) Notifique-se o sujeito passivo principal da decisão de Primeira Instância, intimando-o a recolher o crédito tributário, julgado como procedente e devido, no valor original de R\$ 2.170,60 (correspondente a 20 UPF's, a ser atualizada até a data de seu efetivo pagamento), no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste, com redução de 40% sobre o valor da multa (Lei 688/1996 - artigo 80, inciso I, alínea "d"), garantindo-se o direito de recurso voluntário à Câmara de Segunda Instância, no mesmo prazo.
- b) Notifique-se a empresa DISTRIBOI COMÉRCIO E TRANSPORTE DE CARNE BOVINA LTDA, CNPJ _____ acerca da decisão de exclusão de sua condição de responsável solidário.
- c) Notifique-se o autor do feito para que, desejando, apresente manifestação em relação aos valores tidos como indevidos por este julgamento.

Tendo sido excluído do crédito tributário valor superior a 300 UPF's, interpõe-se recurso de ofício à Câmara de Segunda Instância.

Porto Velho, 10 de janeiro de 2024.

RENATO FURLAN
Auditor Fiscal de Tributos Estaduais

Julgador de 1ª Instância TATE/RO