

PROCESSO: 20212700200069  
RECURSO: VOLUNTÁRIO E-PAT N.º 005.987  
RECORRENTE: COMERCIO E INDUSTRIA MATSUDA IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA  
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RELATOR: DYEGO ALVES DE MELO  
RELATÓRIO: N.º 0058/23/2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN

## 1.0 RELATÓRIO

### 1.1 Do Auto de Infração.

Trata-se de Processo Administrativo Tributário com a seguinte Descrição da Infração:

"O Sujeito Passivo acima identificado, no período compreendido entre 01/10/2016 a 31/12/2016, apropriou-se indevidamente de Crédito Tributário pelo lançamento a crédito na EFD/SPED Fiscal de valores correspondentes a ENTRADA de mercadorias para comercialização cujas saídas posteriores se deram sem a tributação do ICMS, contrariando a norma expressa prevista na legislação vigente que determina o ESTORNO destes créditos, uma vez que NÃO HOUVE tributação na fase posterior de comercialização destas mercadorias, conforme discriminado em planilhas e demais documentos fiscais anexos, sujeitando-se às sanções legais estabelecidas pela norma tributária vigente."

A infração tem por Capitulação Legal os artigos 41, I, c/c 46, I, 43, III, do RICMS/RO, aprovado pelo Decreto 8.321/98. A multa é a prevista no artigo 77, IV, "a", 1, da Lei 688/96, culminou no crédito tributário total no valor de R\$572.056,32.

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):  
1. do valor do imposto não pago, por deixar de pagá-lo ou contribuir para que o sujeito passivo deixe de pagá-lo, mediante ação ou omissão que resulte na falta de pagamento, nas hipóteses para as quais não haja previsão de penalidade específica;

### 1.2 Síntese dos autos.

Designação de Fiscalização de Estabelecimento emitida na data de 30/04/2021 (pág. 28); Termo de Início de Ação Fiscal, emissão e ciência do sujeito passivo na data de 08/06/2021 (pág. 31); Auto de

infração lavrado na data de 20/07/2021, ciência do sujeito passivo na data de 04/08/2021 (págs. 01); Relatório Fiscal emitido na data de 30/07/2021 (págs. 34 a 38); Termo de Encerramento de Ação Fiscal apresentado na data de 03/08/2021, ciência do sujeito passivo na data de 04/08/2021 (págs. 43 a 50).

Na data de 03/09/2021, o sujeito passivo apresentou Defesa Administrativa. Sustenta as seguintes teses de defesa: 1. Tempestividade da Defesa; 2. Narra que a compensação de crédito tributário realizada é legítima, que a autuação ocorreu em razão de divergência na interpretação da legislação vigente, que é inaplicável a IN 004/2013/GAB/SEFIN, pois não aderiu ao Regime Especial, em clara aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS. Argumenta que realizou a compensação do crédito tributário, conforme artigos 35 e 39, I, §1.º, I, "a", "b", II e III, do RICMS/RO. Apresenta demonstrativo de cálculos do imposto. Assevera que recolheu todo o imposto devido, e procedeu com o estorno proporcional do crédito tributário, entre a soma das operações e prestações isentas e não tributadas e o total de operações e prestações realizadas no período, conforme artigo 46, I, §1.º, do RICMS/RO (págs. 61 a 94).

Foi prolatada em Primeira Instância, a Decisão Procedente n.º 2021/1/241/TATE/SEFIN, rechaça as teses defensivas do sujeito passivo, elenca que os cálculos do sujeito passivo foram realizados de forma equivocada, pois considerou os valores das vendas tributadas ao invés do montante das operações isentas e não tributadas. Ressalta que nas saídas de produtos ou bem beneficiados com isenção ou sob os quais não incide imposto, o sujeito passivo não tem direito ao crédito na aquisição, salvo nos casos destinados ao exterior (págs. 101 a 105).

Apresentado Recurso Voluntário na data de 23/03/2022. As teses defensivas apresentadas: 1. Que, agiu de boa-fé na sua conduta, uma vez que emitiu e declarou todos documentos fiscais exigidos na

legislação. Que, realizou todos os estornos de créditos tributários que entendeu devido, recolheu os impostos que entendeu devido e realizou legítima compensação do crédito tributário. Que, o auto de infração foi lavrado em razão de divergência na interpretação da legislação, o que foi superado ante o reconhecimento da aplicação do art. 46, I e §1.º do RICMS/RO, na Decisão de Primeira Instância. Que, o auto de infração foi lavrado com fundamento na aplicação da IN 004/2013/GAB/SEFIN (Regime Especial), e que o sujeito passivo não descumpriu sua obrigação tributária; 2. Que, a Decisão de Primeira Instância reconheceu a aplicação dos artigos 46, I e §1.º do Decreto 8.321/98, ou seja, há erro material no fundamento legal do auto de infração; 3. Argumenta que é inaplicável a IN 004/2013/GAB/SEFIN, pois não aderiu ao Regime Especial, em clara aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS. Argumenta que realizou a compensação do crédito tributário, conforme artigos 35 e 39, I, §1.º, I, "a", "b", II e III, do RICMS/RO. Apresenta demonstrativo de cálculos do imposto. Assevera que recolheu todo o imposto devido, e procedeu com o estorno proporcional do crédito tributário, entre a soma das operações e prestações isentas e não tributadas e o total de operações e prestações realizadas no período, conforme artigo 46, I, §1.º, do RICMS/RO (págs. 106 a 121).

Saneados os autos, foram remetidos para análise do Recurso Voluntário.

É o relatório.

## **2.0 DOS FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO**

O sujeito passivo foi autuado por apropriar-se indevidamente do crédito tributário pelo lançamento de créditos na SPED, de valores correspondentes a entrada de mercadorias para comercialização, cuja saída ocorreu sem tributação do ICMS (isentas).

O autor capitulou a infração nos artigos 41, I, c/c 46, I, 43, III, do RICMS/RO, aprovado pelo Decreto 8.321/98.

Art. 41. Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes (Lei 688/96, art. 36):

I – a operação ou prestação beneficiada por isenção ou não incidência, observado o disposto nos incisos III e IV do artigo 43;

Art. 46. O contribuinte procederá ao estorno do imposto de que se creditou, sempre que o serviço recebido ou o bem ou a mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser: (NR dada pelo Dec.12419, de 19.09.06 – efeitos a partir de 1º.08.01)

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

Art. 43. É vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à entrada de bens ou mercadorias, inclusive se destinados ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, ou a utilização dos serviços, nos seguintes casos (Lei 688/96, art. 31, §§ 1º, 2º e 3º):

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

## 2.1 – Análise dos autos.

1. Que, agiu de boa-fé na sua conduta, uma vez que emitiu e declarou todos documentos fiscais exigidos na legislação. Que, realizou todos os estornos de créditos tributários que entendeu devido, recolheu os impostos que entendeu devido e realizou legítima compensação do crédito tributário. Que, o auto de infração foi lavrado em razão de divergência na interpretação da legislação, o que foi superado ante o reconhecimento da aplicação do art. 46, I e §1.º do RICMS/RO, na Decisão de Primeira Instância. Que, o auto de infração foi lavrado com fundamento na aplicação da IN 004/2013/GAB/SEFIN (Regime Especial), e que o sujeito passivo não descumpriu sua obrigação tributária.

De plano, destaco que a boa-fé, desacompanhada de outros elementos, não é instituto hábil para afastar a cobrança de crédito tributário ou multa.

Por um lado, o autor lavrou o auto de infração por entender que houve a apropriação indevida do crédito tributário, por outro, o sujeito passivo argumenta que a compensação do crédito tributário é legítima.

O auto de infração é ato administrativo que goza da presunção de veracidade, razão pela qual recai por sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar a inexistência do ilícito perseguido.

Em contrário ao narrado pelo sujeito passivo, o auto de infração não foi lavrado em razão de divergência na interpretação da legislação. O autor não nega a eficácia do artigo 46, I e §1.º do RICMS/RO, não questiona o estorno do crédito em razão da isenção no momento da operação subsequente de saída, mas se foi atendido, no momento do estorno, a proporção em relação a isenção, o que entende não ter sido realizado corretamente.

Quanto ao fato da IN 004/2013/GAB/SEFIN ter sido citado no Relatório Fiscal, não prejudica o auto de infração, explico.

O autor apurou crédito tributário indevidamente apropriado, razão pela qual procedeu com a intimação do sujeito passivo para apresentar documentos comprovando que era detentor do Regime Especial, pois se assim o fosse, não haveria a apropriação indevida, eis que a citada IN prevê a lavratura de Termo para que os contribuintes gozem da isenção prevista no item 18 da Parte 3 do Anexo I do RICMS/RO, referente aos produtos relacionados na Tabela 5 da Parte 5 do Anexo I do RICMS/RO, do Convênio ICMS 100/97, hipótese no qual não haverá o cancelamento do crédito apropriado, ainda que a operação de saída seja isenta.

2. Que, a Decisão de Primeira Instância reconheceu a aplicação dos artigos 46, I e §1.º do Decreto 8.321/98, ou seja, há erro material no fundamento legal do auto de infração.

A legislação citada pelo sujeito passivo:

Art. 46. O contribuinte procederá ao estorno do imposto de que se creditou, sempre que o serviço recebido ou o bem ou a mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser: (NR dada pelo Dec.12419, de 19.09.06 – efeitos a partir de 1º.08.01)

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

§ 1º O estorno de que trata este artigo aplica-se na utilização de serviços ou à entrada de bens para uso ou consumo, no período de apuração, quando a operação ou prestação subsequente for isenta ou não tributada, na forma dos incisos I e II deste artigo, hipótese em que será proporcional à razão entre a soma das operações e prestações isentas e não-tributadas e o total de operações e prestações realizadas no mesmo período.

Em síntese, a legislação supra disciplina sobre o estorno do imposto creditado, nos casos em que a operação subsequente for não tributada ou isenta.

No auto de infração, lê-se que houve apropriação indevida, ou seja, o sujeito passivo deixou de atender corretamente a legislação por ele citada, para tanto, o autor capitulou o ilícito no artigo 77, IV, "a", 1, da Lei 688/96, que dispõe sobre as infrações e multas relacionadas ao pagamento, apuração ou retenção do ICMS.

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):

1. do valor do imposto não pago, por deixar de pagá-lo ou contribuir para que o sujeito passivo deixe de pagá-lo, mediante ação ou omissão que resulte na falta de pagamento, nas hipóteses para as quais não haja previsão de penalidade específica;

Desta forma, não vislumbro a existência de erro material no fundamento legal do auto de infração. Ademais, cumpre destacar que o auto de infração cumpre todos os requisitos do artigo 100 da Lei 688/96.

3. Argumenta que é inaplicável a IN 004/2013/GAB/SEFIN, pois não aderiu ao Regime Especial, em clara aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS. Argumenta que realizou a compensação do

crédito tributário, conforme artigos 35 e 39, I, §1.º, I, "a", "b", II e III, do RICMS/RO. Apresenta demonstrativo de cálculos do imposto. Assevera que recolheu todo o imposto devido, e procedeu com o estorno proporcional do crédito tributário, entre a soma das operações e prestações isentas e não tributadas e o total de operações e prestações realizadas no período, conforme artigo 46, I, §1.º, do RICMS/RO.

Consoante narrado alhures, não se discute nestes autos a aplicação das disposições da IN 004/2013/GAB/SEFIN.

No que concerne a apropriação de ICMS, resta analisar se foi realizada nos estritos ditames da legislação.

O autor apurou a apropriação de crédito indevido no total de R\$ 155.389,95, conforme descrito no "QUADRO DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS APROPRIADOS INDEVIDAMENTE – PERÍODO: 01/10/2016 À 31/12/2016", nas páginas 25 e 26.

O sujeito passivo apresentou Demonstrativo Analítico – Estorno de Crédito, referente ao período de 01/10/2016 à 31/12/2016 (págs. 82 a 94).

Da análise dos documentos, concluo que de fato houve a apropriação do ICMS no montante demonstrado pelo autor, contudo, não foi indevida.

As mercadorias do Convênio ICMS 100/97, constante no Item 24, da Tabela II, do Anexo I, do RICMS/RO, aprovado pelo Decreto 8.321/98 e nota 06, que exigia o regime especial para aproveitamento do crédito das aquisições, foi revogada pelo Decreto 25.525/20.

Neste sentido, urge a aplicação do artigo 106, II, "a", do Código Tributário Nacional, com efeitos retroativos, razão pela qual inexistiu o ilícito capitulado na exordial.

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

Portanto, restou demonstrado de forma clara que o auto de infração não deve prosseguir, sobretudo pois a operação autuada, por força da revogação promovida pelo Decreto 25.525/20 e da aplicação da retroatividade prevista no artigo 106 do CTN, não é considerada irregular.

Diante o exposto, voto no seguinte teor.

### **3.0 CONCLUSÃO DO VOTO**

Nos termos do artigo 78, 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, declaro **INDEVIDO** o crédito tributário no valor total de R\$572.056,32.

É como voto.

Porto Velho/RO, 03 de abril de 2023.

DYEGO ALVES DE MELO  
Relator/Julgador

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

**PROCESSO** : Nº 20212700200069  
**RECURSO** : VOLUNTÁRIO N.º 129/2022  
**RECORRENTE** : COM. E IND. MATSUDA IMP. E EXPORTADORA LTDA  
**RECORRIDA** : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RELATOR** : JULGADOR – DYEGO ALVES DE MELO

**RELATÓRIO** : Nº 0058/23/1.ª CÂMARA/TATE/SEFIN

**ACÓRDÃO Nº 070/2023/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN**

**EMENTA** : **ICMS/MULTA – APROPRIAR-SE DE CRÉDITO DO ICMS DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA COMERCIALIZAÇÃO CUJA SAÍDAS OCORREU SEM TRIBUTAÇÃO – INOCORRÊNCIA** – Deve ser afastada a acusação de que o sujeito passivo apropriou-se de crédito fiscal de ICMS indevido, quando as mercadorias são do Convênio ICMS 100/97, constante no Item 24, da Tabela II, do Anexo I do RICMS-RO Decreto n. 8321/98 e a nota 06 que exigia o regime especial para aproveitamento do crédito das aquisições, foi revogado pelo Decreto n. 25525/20. Aplica-se o efeito retroativo nos termos do Art. 106, II, “a” do CTN. Infração fiscal ilidida. Recurso Voluntário provido. Reformado o auto de infração de procedente para improcedente. Decisão Unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade em conhecer do recurso interposto para dar-lhe provimento, alterando a decisão de Primeira Instância que julgou procedente para **IMPROCEDENTE** a ação fiscal, conforme Voto do Julgador Relator Dyego Alves de Melo acompanhado pelos julgadores Leonardo Martins Gorayeb, Reinaldo do Nascimento Silva e Amarildo Ibiapina Alvarenga.

TATE, Sala de Sessões, 03 de abril de 2023.

**Anderson Aparecido Arnaut**  
Presidente

**Dyego Alves de Melo**  
Julgador/Relator