

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

PROCESSO : Nº 20232701200036 E-PAT n. 045.994  
RECURSO : DE OFÍCIO E VOL. Nº 043/2024  
RECORRENTE : M. S. COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA  
DE ALIMENTOS LTDA  
RECORRIDA : 2ª CÂMARA /TATE/SEFIN  
RELATOR : JUAREZ BARRETO MACEDO JUNIOR  
RELATÓRIO : Nº 185//2024/2ª CÂMARA /TATE/SEFIN

**VOTO**

O Sujeito Passivo, acima identificado, no exercício 2023, apropriou-se indevidamente de créditos fiscais no Registro C197 de sua EFD/SPED no valor total de R\$ 52.098,36, referente a 18 NF-es de entrada. A apropriação indevida é decorrente de inúmeras situações, tais como, apropriação de crédito presumido em aquisições de mercadorias sujeitas a substituição tributária, apropriação de crédito presumido nas entradas de mercadoria cuja saída subsequente seja isenta ou não tributada, apropriação de crédito presumido em valor superior ao que realmente teria por direito em virtude de erro na apuração do imposto isentado, dentre outras situações detalhadas nas planilhas em anexo. Acompanham a peça infracional o Anexo I - Apuração do Crédito Presumido de Direito, do Anexo II - Crédito Apropriado Indevidamente no C197 e do Anexo III - Apuração do Crédito Tributário, os quais descrevem todos os pormenores da autuação. BC MULTA: R\$ 52.098,36.

Infringindo o disposto no Art. 77, inciso V, alínea “a”, item 1 da Lei 688/96. Penalidade: Artigo 77, inciso V, alínea “a” item 1, da Lei 688/96. Período: 01/03/2018 a 27/02/2023.

<b>CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>		
TRIBUTO	R\$	52.098,36
MULTA	R\$	46.888,52
JUROS	R\$	4.584,98
A. MONETÁRIA	R\$	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$</b>	<b>103.571,86</b>

O sujeito passivo foi notificado do auto de infração e apresentou sua defesa tempestivamente, expondo a seguinte argumentação:

Relata, sem nenhum pedido específico, que não recebeu o termo de início de fiscalização aposto no processo pela ação fiscal.

## 2.1 – DA ANUÊNCIA EM RELAÇÃO AO CRÉDITO INDEVIDO, SEU ESTORNO, E DO PEDIDO DE REENQUADRAMENTO DA MULTA

Em relação ao mérito, a defesa indica concordar com praticamente toda a irregularidade apontada pela ação fiscal, já que acatou como indevidos créditos apropriados no valor de R\$ 50.572,96, enquanto o valor correspondente lançado pelo auto de infração foi de R\$ 52.098,36. O questionamento da defesa se refere a apropriações de créditos presumidos sobre montantes de PIS e COFINS desonerados de algumas das operações tidas como de procedimento irregular pela ação fiscal.

Referente à parte de convergência de entendimento, após a ciência do auto de infração lavrado, a defesa informou que o contribuinte procedeu com a retificação das EFDs dos meses **de janeiro e fevereiro de 2023** (alvos da autuação), nas quais fez ajustes de estornos dos créditos de R\$ 50.772,96. Pelo fato, reclama para a recapitulação da penalidade de multa aplicada para os dizeres do artigo 77, inciso V, alínea “e” da Lei 688/1996:

ART. 77 DA LEI N. 688/1996 – As infrações e as multas correspondentes são as seguintes:

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;

Dito pela defesa, “temos a perfeita subsunção do fato a norma penal acima colacionada, tendo em vista que o crédito fiscal presumido indevidamente apropriado **foi estornado** pela Impugnante, **após a notificação da lavratura do r. Auto de Infração.**”

## 2.2. – DA DIFERENÇA NÃO ESTORNADA

Como exposto, pequena parte dos créditos tidos como de apropriação irregular pela ação fiscal não foram estornados pelo contribuinte após a

notificação do auto de infração. A parte que a defesa reclama como de direito se refere ao crédito presumido apropriado pelo contribuinte em relação aos valores do PIS e COFINS desonerados de algumas operações, já que destinadas à estabelecimento localizado na Área de Livre Comércio de Guajará Mirim. Dito pela defesa:

Desta forma, por se tratar de benefício fiscal concedido pela União, e não de desconto comercial, ao apurar o valor do crédito presumido do ICMS, a Impugnante considerou na base de cálculo o valor do incentivo do PIS/COFINS.

Contudo, ao analisar as planilhas elaboradas, bem como o relatório fiscal, constata-se que o AFTE considerou o benefício fiscal federal como se fosse desconto incondicional (comercial), e expurgou o crédito presumido de ICMS calculado sobre a desoneração, fundamentando seu entendimento nas Notas 01 e 02, item 01, parte 02 do Anexo IV do RICMS/RO.

Diverge do entendimento exposto pela ação fiscal de que as desonerações do PIS e COFINS sejam descontos incondicionais (comerciais). Transcreve parte da solução de consulta referente à COSIT nº 34/2013 da Receita Federal, onde se tem que descontos incondicionais são “(...) parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos”

Argumenta que:

No caso da redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, segundo inteligência do §3º, art. 2º, da Lei n. 10.996/2004, a concessão do benefício decorre da efetiva destinação (leia-se ingresso), dos produtos na região incentivada. No caso, é sabido que todos os ingressos de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, com destino à ALCGM, e que tenham sido beneficiadas com redução tributária, precisam ter a conclusão do processo de internamento do PIN, sob pena de sujeitar a Contribuinte ao pagamento dos tributos que foram desonerados na remessa cujo ingresso não se confirmou formalmente.

De forma que, segundo a defesa, a autuação fiscal termina por tributar com o ICMS um subsídio estatal concedido pela União, o que causaria a redução indevida do incentivo fiscal dado pela esfera federal.

Quanto ao fato, reclama para que seja afastado o entendimento da ação fiscal acerca da desoneração do PIS e COFINS ser tratada como desconto incondicional, a fim de se permitir a apropriação do crédito presumido do ICMS sobre os valores dessas desonerações.

Em primeira instância a douto Julgador monocrático julgou PARCIAL PROCEDENTE e declarou DEVIDO do crédito tributário originário no valor de R\$ 48.544,39, a ser atualizado até a data de seu efetivo pagamento,.

O sujeito passivo fora devidamente notificado da r. decisão e interpôs Recurso Voluntário.

Noutro norte, o autuante foi cientificado a r. decisão, igualmente mante-se inerte.

É o breve relatório.

### **FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO**

Pois bem. O douto julgador singular ao analisar criteriosamente as provas carreadas aos autos, proferiu sua decisão no seguinte sentido:

(...) Quanto ao Termo de Início de Fiscalização, dito pela IN 011/2008/GAB/CRE:

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

Como não foi feita nenhuma visita ao estabelecimento do sujeito passivo, a única consequência da não notificação do Termo de Início de Fiscalização foi a de possibilitar que existisse denúncia espontânea do contribuinte sob fiscalização até a data de ciência do auto de infração lavrado.

### 3.1 – FATOS DE CONVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTO

A defesa demonstrou ter efetuado o estorno de créditos no valor de R\$ 50.572,96 e por conta disso requer a recapitulação da infração e penalidade, conforme dizeres do artigo 77 da Lei 688/1996:

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;

Observando-se a redação da alínea acima transcrita, há que se observar que (1) se aplica a crédito fiscal “indevido, apropriado e estornado”; e (2) que tenha sido “notificado ou não”. Por certo, o termo notificado só pode se referir a auto de infração, já que se fosse por outro meio, não haveria que se falar em multa.

Porém, a aparente vinculação da penalidade em UPF com o caso em tela não se justifica, dado que os créditos indevidos foram integralmente utilizados pelo contribuinte para diminuição de débitos de ICMS, ou seja, na data do último mês compreendido pela auditoria feita fev/2023), inexistiam créditos fiscais acumulados.

Acerca dos fatos, é pertinente a leitura do RICMS/RO:

**Art. 48. É facultado ao contribuinte o estorno de quaisquer créditos fiscais acumulados em sua conta gráfica. (Convênio ICMS 29/04, cláusula primeira**

Donde se extrai que a faculdade concedida ao contribuinte para proceder com estornos de créditos, somente se aplica aos créditos acumulados, não abarcando a possibilidade de serem estornados valores já utilizados.

Então, apesar do contribuinte efetuar o ajuste na EFD indicando tratar-se de um “estorno de crédito”, o que houve, na realidade, foi um acréscimo de débito.

Corroborando esse entendimento, leia-se a definição contábil para a expressão estorno (Resolução CFC 686/1990 – Retificação de lançamento contábil, item 33):

*O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.*

Além disso, ao utilizar créditos indevidos e deixar de pagar o ICMS (obrigação principal), não se tem como aceitável que a penalidade de multa seja substituída, tão somente, por uma tipificação acessória (no caso, 20 UPF's por período). Não se harmoniza a aplicação de multa acessória com o descumprimento de obrigação principal.

Ainda, a ser aceita a alteração proposta pela defesa, ter-se-ia como pertinente o reenquadramento da penalidade de multa para os dizeres do artigo 77, inciso IV, alínea a-1 da Lei 688/1996, dado que alguma multa não acessória deve ser aplicada pela falta de pagamento do imposto:

- 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;

Portanto, entendo que somente podem ser abrangidos os estornos de créditos previstos pela infração/penalidade do artigo 77, alínea V-e da Lei 688/1996, os valores não utilizados pelo contribuinte e ainda existentes em sua EFD em forma de créditos acumulados, razão pela qual mantenho integralmente o valor da multa imposta pela ação fiscal.

Quanto ao ICMS lançado pelo auto de infração, declaro extinto o valor correspondente ao ICMS estornado.

### 3.2 – DO CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE OS VALORES DESONERADOS DE PIS E COFINS

A defesa se apega na expressão utilizada pela ação fiscal que descreve o desconto incondicional das desonerações como sendo desconto comercial, o que de fato não é, apesar de constar tal vocábulo no texto da legislação que foi repetida pela ação fiscal no auto de infração.

Porém, apesar de não ser um desconto comercial, é inafastável o caráter incondicional dos descontos decorrentes das desonerações do PIS e COFINS sobre as operações questionadas pela defesa, e é esta a circunstância que interessa para se determinar o crédito presumido ora questionado, já que assim indica o RICMS (Anexo IV, Parte 2, item 1 – Crédito Presumido):

Equivalente ao valor do imposto que seria devido se não houvesse a isenção nas operações de entrada de produtos industrializados de origem nacional destinados à comercialização ou à industrialização em estabelecimento localizado na Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim. (Convênio ICM 65/88, **Cláusula quarta**) (Convênio ICMS 52/92)  
**Nota 1.** O crédito presumido de que trata o caput será calculado mediante aplicação da alíquota utilizada na operação de entrada sobre o valor das mercadorias reduzido pelos descontos incondicionais (comerciais) concedidos, constantes no campo próprio da NF-e que acobertar a operação

Por óbvio, ao determinar que o crédito presumido será “equivalente ao valor do imposto devido se não houvesse a isenção nas operações de entrada”, há que se entender por isenção somente o afastamento do ICMS, sem nenhuma abrangência sobre quaisquer tributos da esfera federal (que, aliás, no caso em tela, não são isentos, conforme apontado pela própria defesa).

Referente à alegação de condição imposta para a utilização do benefícios fiscais da esfera federal, observo que inexistente qualquer condição imposta ao destinatário das mercadorias que indique que ele poderá arcar com o que se desonerou a título de PIS e COFINS das operações. Aliás, pertinente ao caso, temos (SOLUÇÃO DE CONSULTA 50/2006 – Disit/SRRF10):

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EMISSÃO DE NOTA FISCAL. MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. Em face de inexistência expressa de norma tributária, a simples menção do destino das mercadorias sujeitas à alíquota zero, incidente sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, é condição suficiente para a pessoa jurídica auferir este benefício fiscal, sem a necessidade de detalhar outros dados no que concerne ao preenchimento de nota fiscal de venda de mercadoria destinada à Zona Franca de Manaus.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 - CTN, art. 113, § 2º; Lei nº 9.779, de 1999, art. 16; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EMISSÃO DE NOTA FISCAL. MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

Em face de inexistência expressa de norma tributária, a simples menção do destino das mercadorias sujeitas à alíquota zero, incidente sobre a Cofins, é condição suficiente para a pessoa jurídica auferir este benefício fiscal, sem a necessidade de detalhar outros dados no que concerne ao preenchimento de nota fiscal de venda de mercadoria destinada à Zona Franca de Manaus. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 - CTN, art. 113, § 2º; Lei nº 9.779, de 1999, art. 16; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º.

E conforme Parecer da GETRI 342/2009 (revogado apenas pelo entendimento da Consulta nº 50 aqui transcrita, mas com aplicação à compreensão do caso), apresenta-se à seguinte conclusão:

Ante as razões demonstradas, por não se constituir em redução de base de cálculo, é regular no contexto do ICMS a existência de nota fiscal consignando dedução de valores referentes à desoneração do PIS e COFINS em operações com mercadorias destinadas à Área de Livre Comércio de Guajará Mirim, já que essa dedução tem natureza de desconto incondicional, repercutindo no preço da mercadoria, e conseqüentemente, no valor efetivo da operação de venda, não obstante à possibilidade da empresa considerar a desoneração à parte, na formação original do preço da mercadoria, informando na nota fiscal o preço já desonerado.

Na cadeia de descontos, deve primeiramente ser considerado o desconto incondicional da desoneração do PIS e COFINS sobre o preço original das mercadorias e, em seguida, o desconto equivalente à isenção do ICMS, que irá se constituir em crédito presumido considerado no cálculo do ICMS/ST ou em conta gráfica, pelo destinatário localizado na Área de Livre Comércio de Guajará Mirim. Ante as razões demonstradas, por não se constituir em redução de base de cálculo, é regular no contexto do ICMS a existência de nota fiscal consignando dedução de valores referentes à desoneração do PIS e COFINS em operações com mercadorias destinadas à Área de Livre Comércio de Guajará Mirim, já que essa dedução tem natureza de desconto incondicional, repercutindo no preço da mercadoria, e conseqüentemente, no valor efetivo da operação de venda, não obstante à possibilidade da empresa considerar a desoneração à parte,

na formação original do preço da mercadoria, informando na nota fiscal o preço já desonerado.

Na cadeia de descontos, deve primeiramente ser considerado o desconto incondicional da desoneração do PIS e COFINS sobre o preço original das mercadorias e, em seguida, o desconto equivalente à isenção do ICMS, que irá se constituir em crédito presumido considerado no cálculo do ICMS/ST ou em conta gráfica, pelo destinatário localizado na Área de Livre Comércio de Guajará Mirim.

Portanto, não assiste razão aos argumentos da defesa, devendo prevalecer o entendimento da ação fiscal aposto no auto de infração, tendo-se por irregular e indevido o crédito presumido apropriado pelo sujeito passivo calculado sobre os valores do PIS e COFINS desonerados.

#### **4. CONCLUSÃO**

##### **4.1 - Referente à parte incontroversa da infração (crédito indevidamente apropriado no valor de R\$ 50.572,96)**

Pelo fato de ter sido utilizado integralmente o crédito indevidamente apropriado, mantenho a cobrança da penalidade de multa, declarando extinto o ICMS vinculado ao valor do registro de estorno, bem como dos juros proporcionais que já incidiram na retificação das EFDs dos períodos das ocorrências.

##### **4.2 Referente à apropriação de crédito presumido sobre os valores desonerados de PIS e CONFINS**

Dada a irregularidade em se apropriar como crédito presumido os valores desonerados de PIS e COFINS, considero procedente o entendimento da ação fiscal devido o valor do ICMS, além da multa e juros.

Pelo exposto, julgo parcial procedente o crédito tributário lançado pelo auto de infração, cujo valor indevido se dá apenas por motivo de extinção, conforme a seguir detalhado:

**Referente à apropriação de crédito presumido sobre os valores desonerados de PIS e COFINS**

	<b>VL ORIGINAL R\$</b>	<b>VL DEVIDO R\$</b>	<b>VL INDEVIDO R\$</b>
<b>ICMS</b>	52.098,36	<b>1.525,40</b>	50.572,96
<b>MULTA</b>	46.888,52	<b>46.888,52</b>	0
<b>JUROS</b>	4.584,98	<b>130,47</b>	4.454,51
<b>AT. MONET.</b>	0	<b>0</b>	0
<b>TOTAL</b>	103.571,86	<b>48.544,39</b>	55.027,47

Devidamente intimado da r. decisão, o sujeito passivo, irresignado, interpôs Recurso Voluntário, basicamente, fundamentado com a mesma tese objeto da impugnação. Vide:

“...Após notificação regular, analisando os documentos apresentados pelo AFTE, a Contribuinte anuiu com parte das alegações apresentadas e efetuou o estorno do crédito indevido, apresentando em DEFESA os documentos comprobatórios do r. estorno, bem como requereu (I) a conversão da multa para aquela previsto no Art. 77, V, 'e' da Lei n. 688/96 e (II) seja julgado improcedente em relação ao crédito tributário remanescente (não estornado), vez que o AFTE efetuou glosa indevida de crédito presumido legítimo, sobre o desconto relativo ao benefício federal do PIS e da COFINS.

Em seguida foi proferida a Decisão Parcial n. 2024/1/163/TATE/SEFIN, a qual julgou parcialmente procedente o auto de infração, afastando apenas o crédito estornado, bem como os juros proporcionais, mantendo a diferença do crédito tributário não estornado e a multa fixada pelo Auditor Fiscal.

No mesmo ato foi interposto Recurso de Ofício, na forma do art. 132 da Lei n. 688/96 e notificada a Contribuinte para apresentação do Recurso Voluntário.

No caso em comento, merece ser mantida a decisão que afastou o crédito já estornado, no entanto, merece ser reformada a decisão no que concerne a conversão da multa, posto que houve alteração da situação fática, bem como julgado improcedente o crédito remanescente, vez que se trata de glosa indevida.

### 3.1 DO ESTORNO DEVIDO: DO REENQUADRAMENTO DA MULTA CONFORME PREVISÃO LEGAL – EXISTÊNCIA DE CRÉDITO FISCAL À EPÓCA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR – INTERPRETAÇÃO LITERAL PRO CONTRIBUINTE – CTN.

O AFTE atuante alega que a Recorrente “(...) apropriou-se indevidamente de créditos fiscais no Registro C197 de sua EFD/SPED no valor total de R\$ 52.098,36, referente a 18 NF-es de entrada”.

Em Defesa o Sujeito Passivo declarou que identificou, de fato, ter tomado crédito de ICMS de forma indevida e, com vistas a regularizar a situação, procedeu com os estornos devidos, gerando dois DAREs, os quais foram devidamente parcelados. Posto que houve mudança fática (estorno), requereu a alteração da multa arbitrada para aquela prevista no Art. 77, V, ‘e’ da Lei n. 688/96, diante da perfeita subsunção do fato à norma penal.

Em decisão de 1ª instância, o Julgador manteve a multa lançada pelo AFTE, sob o argumento de que “(...) inexistiam créditos fiscais acumulados”, pois, uma vez utilizado o crédito presumido, não haveria que se dizer em reenquadramento da multa, vez que supostamente o Sujeito Passivo lançou “(...) acréscimo de débito”, concluindo que se fosse efetuado a alteração da capitulação legal, deveria a multa ser convertida para aquela prevista no Art. 77, IV, a, 1 da Lei de ICMS/RO.

Entretanto Nobres Julgadores, se mostra equivocada a interpretação dado pelo AFTE Julgador em relação a natureza do estorno realizado e ao artigo citado, senão vejamos:

Como previsto na legislação [e exposto pelo Julgador de 1ª instância], são necessários dois requisitos para que seja aplicada a multa de 20 UPF por período de apuração do imposto: (I) tenha sido **estornado o crédito fiscal indevido** e (II) tenha sido o **Contribuinte notificado ou não**.

Até este ponto há convergência de entendimento.

Contudo a divergência surge quando o AFTE Julgador **(a)** cria

um requisito não previsto na norma e, por consequência desta suposta nova condição, termina por **(b)** atribuir natureza diversa ao crédito estornado pelo Sujeito Passivo.

Segundo este “(...) dado que os créditos indevidos foram integralmente utilizados pelo contribuinte para diminuição de débitos de ICMS, ou seja, na data do último mês compreendido pela auditoria fev/2023), inexistem créditos fiscais acumulados”, por suposta consequência, “(...) apesar do contribuinte efetuar os ajustes na EFD indicando tratar-se de um “estorno de crédito”, o que houve, na realidade, foi um acréscimo de débito”.

Em outras palavras, o Julgador de 1ª instância entende que para haver o reenquadramento da multa é necessário que se tenha CRÉDITO FISCAL ACUMULADO NO PERÍODO FISCALIZADO, em não havendo, supostamente o Contribuinte ao invés de ter estornado crédito, apenas lançou débito.

Para chegar a esta [absurda] conclusão o AFTE Julgador suscita o Art. 48 do RICMS/RO, afirmando que a norma somente autoriza o estorno de crédito fiscal acumulado, entretanto não há que se falar em interpretação conjunta de LEI punitiva com Decreto, pois o tipo penal é fechado, ou seja, descreve por completo a conduta infracional, sem necessidade de qualquer outro elemento externo para lhe dar sentido. Logo, não há que se dizer em interpretação da Lei n. 688/96 com o r. artigo do Regulamento de ICMS, quando não se guarda qualquer relação.

Dito isto, vejamos o que dispõe o Art. 77, V, ‘e’ da Lei n. 688/96:

ART. 77 DA LEI N. 688/1996 – As infrações e as multas correspondentes são as seguintes: 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;

Analisando mens legis, devemos nos atentar ao termo “apropriar”, segundo o dicionário<sup>4</sup> significa apoderar, apossar.

In casu, constata-se que a Contribuinte no período fiscalizado possuía crédito presumido de ICMS e se apropriou, vez que compensou com o débito devido do período, entretanto, após notificado da lavratura do AINF ora vergastado, o Sujeito Passivo identificou o erro e procedeu com o estorno do crédito fiscal indevido, conforme anexos I, II e III da DEFESA.

Logo, não há que se dizer em impossibilidade de reenquadramento da multa, quando a Contribuinte preenche TODOS os requisitos dispostos na lei penal.

Mutatis mutandis, se a intenção do legislador ao acrescentar a r. previsão penal fosse aquela dada pelo Julgador de 1ª instância, a redação deveria ser da seguinte forma: “manter em conta gráfica crédito fiscal indevido acumulado, estornado (...)”. Se este fosse o texto legal, o Contribuinte tendo o crédito acumulado em conta gráfica iria estorna-lo, podendo assim converter a multa aplicada.

Entretanto, há que se levantar a seguinte questão sobre a forma como o AFTE Julgador interpreta a multa prevista no inciso V, ‘e’ do Art. 77: se existe um crédito fiscal cumulado em conta gráfica não apropriado, ou seja, não utilizado pelo Contribuinte para compensação/repetição, não haveria que se dizer em aplicação de multa, vez que inexistente qualquer prejuízo ao erário, pois, por mais que o Contribuinte tenha crédito fiscal, escolheu recolher o débito integral do período da forma convencional (via DARE). Logo, por via de consequência, todo o débito devido foi devidamente recolhido, sem qualquer prejuízo ao Fisco.

Em outro trecho da decisão, o Julgador de 1ª instância alega que a Contribuinte não estorno crédito presumido, mas apenas efetuou “(...) acréscimo de débito”.

Contudo, é necessário ponderar a diferença entre débito de ICMS e valor a recolher, para que seja devidamente compreendido que a Contribuinte não lançou débito.

Uma vez que o Sujeito Passivo estorna crédito que utilizou na compensação, por consequência lógica, o valor do ICMS a recolher do período seria maior, mas tal movimento não poderia alterar a natureza do estorno para simples lançamento de débito, analisar o estorno por esta perspectiva traz uma visão simplória e limitada, não buscando compreender o ato originário.

Para melhor elucidar, vamos a um exemplo:

PERÍODO	CRÉDITO FISCAL	DÉBITO DE ICMS	VLR A RECOLHER
02/2023 – Original	R\$ 1.000,00	R\$ 1.500,00	R\$ 500,00
APÓS NOTIFICADO O CONTRIBUINTE ESTORNA R\$ 400,00 DE CRÉDITO INDEVIDO Gerado DARE a recolher no valor de R\$ 400,00			
02/2023 - Retificação	R\$ 600,00	R\$ 1.500,00	R\$ 900,00

Vejamos que no exemplo simples acima exposto em nenhum momento o débito de ICMS do período foi alterado, mas apenas o valor a recolher, alteração esta que decorreu única e exclusivamente porque o crédito fiscal utilizado para compensar foi diminuído devido ao estorno.

Logo, não haveria que se dizer em “acréscimo de débito” ou aplicação da multa prevista no Art. 77, IV, ‘a’, 1 da Lei n. 688/96.

**Desta forma, podemos concluir que a interpretação dada pelo AFTE Julgador não guarda lógica ou qualquer pertinência legal.**

Refutada a interpretação dada pelo AFTE Julgador, passemos agora a analisar o que dispõe o PL n. 237/2023 que, após aprovada na Assembleia Legislativa, converteu-se na Lei n. 5.629/2023 que acrescentou e modificou a Lei de ICMS/RO, adicionando a previsão da multa do Art. 77, V, ‘e’, aqui discutida.

A intenção do projeto de lei foi instituir “(...) novas políticas públicas tendentes à redução do contencioso fiscal ao incentivo de pagamento de crédito público e ao estímulo a conformidade tributária.”

A alínea acrescentada tem por objetivo trazer um mecanismo de autorregularização em detrimento de uma autuação fiscal severa, originando uma autuação branda, que não fomente a irregularidade, mas que puna o Contribuinte na proporção do erro cometido, levando em conta a confissão realizada.

Necessário ponderar que o acréscimo legal aqui discutido se torna quase que uma faculdade do Sujeito Passivo, se ele opta por estornar o crédito fiscal indevidamente apropriado, pagará o DARE relativo ao estorno e terá convertida a multa para 20 UPF por período, mas caso não opte, permanecerá os mesmos fundamentos da autuação.

A ideia de diminuição de conflitos e litígios tributários e a homenagem aos princípios da eficiência, economicidade e justiça fiscal, amplamente expostos no PL n. 237/23, não foram observados pelo AFTE Julgador ao apreciar o caso em tela, vez que ignorou o texto legal, criando requisito não expresso no artigo, ferindo, por consequência o princípio do in dubio pro contribuinte, disposto no Art. 112 do CTN, in verbis:

ART. 112 DO CTN. 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. (Grifos nossos)

Isto exposto, demonstrado que no período fiscalizado (janeiro e

fevereiro de 2023) a Contribuinte apropriou-se de crédito fiscal presumido (Anexo IV do RICMS/2018), e ainda que o tenha compensado (apropriar) com os débitos [que no período foram superiores ao crédito], a ausência de crédito cumulado não afasta, em qualquer ângulo, o reenquadramento da multa para aquela prevista no Art. 77, V, 'e' da Lei n. 688/96, vez que cumprido os requisitos necessários, quais sejam, estorno e notificação.

Desta forma, com base no princípio da busca pela verdade real, amplamente exposto em sede de Defesa e no presente, requer a Colenda Câmara seja reformada a decisão parcial n. 2024/1/163/TATE/SEFIN, a fim de que seja convertida a multa para àquela prevista no Art. 77, V, 'e' da Lei n. 688/96, considerando, para tanto, os 02 (dois) meses em que a apropriação de crédito de ICMS foi declarado indevido, e prontamente estornado, resultando, apenas, na modificação do valor a recolher.

## 2. DA DIFERENÇA NÃO ESTORNADA – GLOSA INDEVIDA DE CRÉDITO – BENEFÍCIO FEDERAL – PIS/COFINS – LEI N. 10.966/2004.

Dentre todo o montante apresentado pelo Auditor Fiscal Autuante, a Contribuinte identificou que o AFTE glosou indevidamente crédito presumido legítimo, partindo de uma premissa não prevista em lei, vez que lançou ICMS sobre benesse concedida pela União.

O Julgador de 1ª instância alega que a isenção estabelecida se refere apenas ao“(....) afastamento do ICMS, sem nenhuma abrangência sobre quaisquer tributos da esfera federal (....)”, justificando que “(...) inexistente qualquer condição imposta ao destinatário das mercadorias que indique que ele poderá arcar com o que se desonerou a título de PIS e COFINS das operações”

Entretanto Colenda Câmara, uma vez mais se mostra equivocado o entendimento exposto pelo AFTE Julgador, pois, a forma como a União concede a benesse tributária ou a existência ou não de requisitos necessários para usufruí-la, não pode impactar na forma como é calculado o crédito presumido do ICMS, seguir por esta linha [julgar se a forma como o Fisco Federal concede benefício é válida ou não na perspectiva do Estado de RO] é invadir a competência de outro Ente Federado.

In casu, como se pode vislumbrar no Anexo IV (Danfes com glosa indevida – defesa), por preencher os requisitos previstos na legislação federal, em todas as notas fiscais foram destacados os descontos referentes a aplicação da alíquota zero do PIS e da COFINS, mencionando, inclusive, a fundamentação.

Logo, é válido a Contribuinte usufruir do r. benefício fiscal federal, merecendo o mesmo integrar a base de cálculo para obtenção do crédito presumido.

Em outro ponto o AFTE Julgador declara – concordando com a Contribuinte - que a desoneração do PIS e da COFINS não é um desconto comercial, mas atribui natureza incondicional, sem apresentar uma fundamentação coerente.

Vejamos que o Anexo IV, Parte 2, item I prevê claramente a possibilidade que o PIS e a COFINS desonerados integrem a base de cálculo quando traz a expressão “se não houvesse a isenção nas operações de entrada de produtos industrializados”, a desoneração federal é justamente uma redução da carga tributária concedida pela União justamente pela entrada da mercadoria na ALCGM, sendo a ÚNICA condição requisitada pela RFB, como bem pontuou o Julgador de 1ª Instância.

Consoante exposto em Defesa, o AFTE Autuante baseou-se em premissa equivocada, terminando por tributar pelo ICMS subsídio estatal concedido pela União, materializando, assim, redução do incentivo federal concedido à região da ALCGM na qual inserida a Contribuinte, ferindo o Art. 43, §2º, III da CF/88 e o Art. 25 da Constituição do Estado de RO, além dos princípios do pacto federativo e da cooperação entre os entes.

Outrossim, o AFTE Julgador centraliza a sua fundamentação em um parecer datado de 2009, a qual foi revogado e perdeu objeto na mesma época, ou seja, o r. documento não serve para demonstrar [sequer fundamentar] o entendimento atualizado da SEFIN sobre a matéria, eivando o decisum de insegurança jurídica.

Logo, entende-se que inexistente embasamento legal para a manutenção do entendimento apresentado pelo Auditor Fiscal Autuante, inobservado, pois, o princípio da fundamentação das decisões.

Por fim, a forma como o AFTE glosou os créditos presumidos no caso em comento gera, por consequência, grande insegurança jurídica, posto que a desoneração federal foi, na prática, reduzida, uma vez que somente se despiu de PIS/COFINS, e ressurgiu agora trajada como ICMS, o que resulta no aumento do custo da mercadoria.

Isto exposto, requer a Colenda Câmara seja reformada a decisão parcial n. 2024/1/163/TATE/SEFIN, a fim de que seja afastado o entendimento que a desoneração do PIS e a COFINS previstas no Art. 2º, §3º da Lei n. 10.996/2004 é desconto incondicional (comercial) ou possua caráter incondicional, de modo que que seja incluída [a desoneração] na base de cálculo para a formação do crédito presumido do ICMS.

### **Pois bem!**

Data máxima vênia, depreende-se dos autos que a r. decisão não carece de fundamentação jurídica, mormente porque todos os argumentos aduzidos na impugnação e reproduzidos na peça Recursal foram suficientemente rechaçados, ponto a ponto pelo julgador singular. Ademais, este Egrégio Tribunal Administrativo de Tributos Estadual -TATE, tem pacificado seu entendimento quanto a esta tipificação de infração tributária, aplicando-se o Enunciado 009/TATE. Vide:

**ENUNCIADO 009.** Aplicação do art. 77, V, alíneas “a” e “e”, da Lei 688/96 – apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS.

Com as alterações nas alíneas do art. 77, V, da Lei 688/1996 promovidas pela Lei 5629/2023, que alterou a redação do item 1 da alínea “a” incluindo a expressão “não estornado, utilizado ou não” e acrescentou a alínea “e” prevendo um novo tipo infracional – “apropriar de crédito fiscal indevido, estornado, notificado ou não”, o Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais – TATE, para uniformizar a sua aplicação, firmou o seguinte entendimento.

I – O termo “estornado” constante das alíneas “a” e “e” se limita ao estorno de crédito acumulado (art. 48, RICMS/RO), não alcançando retificação de escrita fiscal referente a créditos já utilizados para compensação de débitos.

II – Quando ocorrer o estorno do crédito acumulado indevido/irregular, antes da ciência do início da fiscalização, fica caracterizada a espontaneidade do sujeito passivo (art. 138 CTN).

III – Na hipótese de ocorrer o estorno do crédito ou a retificação da escrita fiscal após a exclusão da espontaneidade de iniciativa do sujeito passivo:

a) se da apropriação não tiver decorrido falta de pagamento, a multa a ser aplicada é a prevista na alínea “e” – a multa de 20 (vinte) UPF/RO por período de apuração do imposto.

b) se houver falta de pagamento pela apropriação indevida, a penalidade será a prevista na alínea “a”, item 1, – a multa de 90% (noventa por cento) do valor do crédito fiscal apropriado.

IV – Ocorrido o estorno ou a retificação de que trata o inciso anterior, o PAT será julgado parcialmente procedente com a manutenção da multa e a exclusão do imposto e acréscimos legais:

a) se integral será excluído o imposto e os acréscimos legais (juros e correção monetária);

b) se parcial, a imputação do estorno realizado será feita, dentre as rubricas do crédito, mediante distribuição proporcional aos valores do imposto, multa, atualização monetária e juros (art. 84, § 2º, RICMS/RO), mantendo-se o lançamento do imposto e acréscimos legais restantes.

Porto Velho, 27 de maio de 2024.

ANDERSON APARECIDO ARNAUT

Presidente TATE-SEFIN-RO

Portanto, por tudo que dos autos consta, restou provado nos autos que a empresa utilizou indevidamente de crédito fiscal, provocando falta de pagamento de imposto.

Comprovou-se que o contribuinte, após ser notificado do Auto de Infração, retificou a escrita fiscal EFD/SPED dos meses de janeiro e fevereiro de 2023, fazendo ajustes de estornos dos créditos de R\$ 50.772,96.

Nesse sentido, imperioso para o deslinde da ação fiscal a aplicação do Enunciado TATE 009 (incisos I, III, alínea “b”).

I – O termo “estornado” constante das alíneas “a” e “e” se limita ao estorno de crédito acumulado (art. 48, RICMS/RO), não alcançando retificação de escrita fiscal referente a créditos já utilizados para compensação de débitos.

**III – Na hipótese de ocorrer o estorno do crédito ou a retificação da escrita fiscal após a exclusão da espontaneidade de iniciativa do sujeito passivo:**

a) se da apropriação não tiver decorrido falta de pagamento, a multa a ser aplicada é a prevista na alínea “e” – a multa de 20 (vinte) UPF/RO por período de apuração do imposto.

**b) se houver falta de pagamento pela apropriação indevida, a penalidade será a prevista na alínea “a”, item 1, – a multa de 90% (noventa por cento) do valor do crédito fiscal apropriado.**

Portanto, compreendo, igualmente como decidido pelo julgador singular que somente poderiam ser abrangidos os estornos de créditos previstos pela infração/penalidade do artigo 77, inciso V, alínea “e” da Lei 688/96, os valores não utilizados pelo contribuinte e ainda existentes em sua EFD em forma de créditos acumulados, razão pela qual mantenho integralmente o valor da multa imposta pela ação fiscal.

Nesse sentido, mantenho a composição do crédito tributário, tal qual como decidido em primeira instância, conforme planilha abaixo:

**Referente à apropriação de crédito presumido sobre os valores desonerados de PIS e COFINS**

	<b>VL ORIGINAL R\$</b>	<b>VL DEVIDO R\$</b>	<b>VL INDEVIDO R\$</b>
<b>ICMS</b>	52.098,36	<b>1.525,40</b>	50.572,96
<b>MULTA</b>	46.888,52	<b>46.888,52</b>	0
<b>JUROS</b>	4.584,98	<b>130,47</b>	4.454,51
<b>AT. MONET.</b>	0	<b>0</b>	0
<b>TOTAL</b>	103.571,86	<b>48.544,39</b>	55.027,47

Ante todo o exposto, conheço de ambos os Recursos para ao final negar-lhes provimento, no sentido de manter hígida a decisão singular de Parcial Procedente, que declarou DEVIDO o valor de R\$ 48.544,39.

Porto Velho, 17 de setembro de 2024.

**JUAREZ BARRETO MACEDO JUNIOR**

Julgador / Relator



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

**PROCESSO** : 20232701200036 - E-PAT: 045.994  
**RECURSO** : DE OFÍCIO E REC. VOLUNTÁRIO Nº 43/2024  
**RECORRENTE** : M. S. COM. IMP. E EXP. DE ALIMENTOS LTDA E FPE  
**RECORRIDA** : FPE E M. S. COM. IMP. E EXP. DE ALIMENTOS LTDA  
**RELATOR** : JUAREZ BARRETO MACEDO JÚNIOR

**RELATÓRIO** : Nº 185/2024/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

**ACÓRDÃO Nº 0149/2024/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN**

**EMENTA** : ICMS/MULTA – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS – REGULARIZAÇÃO APÓS A NOTIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO – OCORRÊNCIA - Restou provado nos autos que a empresa utilizou indevidamente de crédito fiscal, provocando falta de pagamento de imposto. Comprovado que o contribuinte retificou a escrita fiscal EFD/SPED dos meses de janeiro e fevereiro de 2023, realizando o pagamento de parte do ICMSlançado (R\$ 50.772,96), no entanto, foi após a notificação do auto de infração. Aplicação do Enunciado TATE 009 (incisos III, alínea “b”). Infração ilidida em parte. Mantida a decisão singular de parcial procedente o Auto de Infração. Recurso Voluntário e de ofício desprovido. Decisão unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade, em conhecer dos recursos interpostos para negar-lhes provimento, mantendo a decisão de Primeira Instância de **PARCIAL PROCEDENTE** o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator Juarez Barreto Macedo Junior, acompanhado pelos julgadores Rudimar Jose Volkweis, Roberto Valladão de Almeida Carvalho e Manoel Ribeiro de Matos Junior.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL**

**DATA DO LANÇAMENTO 20/11/20231: R\$ 103.571,86**

**\*CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVE SER ATUALIZADO NA DATA DO SEU EFETIVO PAGAMENTO.**

**\*CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCEDENTE**

**\*R\$ 48.544,39**

TATE, Sala de Sessões, 17 de setembro de 2024.

**Fábião Emãndel F. Caetano**  
Presidente

**Juarez Barreto Macedo Junior**  
Julgador/Relator

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

**PROCESSO** : 20232701200036 - E-PAT: 045.994  
**RECURSO** : DE OFÍCIO E REC. VOLUNTÁRIO Nº 43/2024  
**RECORRENTE** : M. S. COM. IMP. E EXP. DE ALIMENTOS LTDA E FPE  
**RECORRIDA** : FPE E M. S. COM. IMP. E EXP. DE ALIMENTOS LTDA  
**RELATOR** : JUAREZ BARRETO MACEDO JÚNIOR

**RELATÓRIO** : Nº 185/2024/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

**ACÓRDÃO Nº 0149/2024/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN**

**EMENTA** : ICMS/MULTA – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS – REGULARIZAÇÃO APÓS A NOTIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO – OCORRÊNCIA - Restou provado nos autos que a empresa utilizou indevidamente de crédito fiscal, provocando falta de pagamento de imposto. Comprovado que o contribuinte retificou a escrita fiscal EFD/SPED dos meses de janeiro e fevereiro de 2023, realizando o pagamento de parte do ICMSlançado (R\$ 50.772,96), no entanto, foi após a notificação do auto de infração. Aplicação do Enunciado TATE 009 (incisos III, alínea “b”). Infração ilidida em parte. Mantida a decisão singular de parcial procedente o Auto de Infração. Recurso Voluntário e de ofício desprovido. Decisão unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade, em conhecer dos recursos interpostos para negar-lhes provimento, mantendo a decisão de Primeira Instância de **PARCIAL PROCEDENTE** o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator Juarez Barreto Macedo Junior, acompanhado pelos julgadores Rudimar Jose Volkweis, Roberto Valladão de Almeida Carvalho e Manoel Ribeiro de Matos Junior.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL**

**DATA DO LANÇAMENTO 20/11/20231: R\$ 103.571,86**

**\*CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVE SER ATUALIZADO NA DATA DO SEU EFETIVO PAGAMENTO.**

**\*CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCEDENTE**

**\*R\$ 48.544,39**

TATE, Sala de Sessões, 17 de setembro de 2024.

**Fabiano Emanuel F. Caetano**  
Presidente

**Juarez Barreto Macedo Junior**  
Julgador/Relator