



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

SUJEITO PASSIVO: *LATICINIOS STÂ° LUZIA D'OESTE LTDA*

ENDEREÇO: *RUA PARNAÍBA, 3828 - CIDADE ALTA - ROLIM DE MOURA/RO - CEP: 76940-000*

PAT N°: *20242700500020*

DATA DA AUTUAÇÃO: *05/09/2024*

CAD/CNPJ: *84.629.146/0003-52*

CAD/ICMS: *000000001508423*

DECISÃO PARCIAL N°: 2025/1/34/TATE/SEFIN

1) Falta de estorno de créditos oriundos de aquisições internas (transferências) de produtos que tiveram posteriores saídas para outras unidades da federação, com alíquota e imposto menores do que a operação anterior. 2) Defesa tempestiva / 3. Infração não ilidida. Porém, excluídos do crédito tributário parte dos juros e a atualização monetária da base de cálculo utilizada para aplicação da multa. 4) Auto de infração julgado parcialmente procedente.

1 – RELATÓRIO

1.1 - INTRODUÇÃO

A ação de fiscalização que culminou na lavratura do auto de infração em análise abrangeu o período de 01/04/2023 a 30/06/2024.

Dito pelo auto de infração: *“o contribuinte deixou de estornar os créditos de ICMS,*

nos termos do artigo 47 inciso VI do RICMS, correspondente à diferença entre o imposto destacado em suas NFe's com valor inferior ao cobrado na operação anterior. O levantamento foi realizado através de suas notas fiscais de entrada e saída, por item comercializado, conforme detalhamento em planilha anexa (...)."

Houve Termo de Início de Fiscalização com ciência do contribuinte em 26/08/2024, sendo o auto de infração lavrado em 05/09/2024, com ciência pessoal do sujeito passivo em 10/10/2024, conforme assinatura de mão própria, e anteriormente, pelo DET, em 09/09/2024.

1.2 – DA PRÉVIA NOTIFICAÇÃO PARA AUTORREGULARIZAÇÃO

Em relatório, a ação fiscal relata que o sujeito passivo foi alvo de atividade de monitoramento, na qual lhe fora informada a irregularidade dos fatos narrados neste auto de infração, notificando-se o contribuinte, em 28/02/2024, para que procedesse com o estorno dos créditos apropriados indevidamente em sua EFD e mencionando-se que *“a manutenção das irregularidades apontadas implicará a aplicação das sanções previstas na legislação tributária do estado de Rondônia”*.

Em 13/03/2024 o contribuinte apresentou contestação no processo de autorregularização, discordando do entendimento da ação fiscal, argumentando inexistir uso indevido de crédito e deixando inalterada sua escrita fiscal. O monitoramento foi concluído com o indeferimento da contestação do contribuinte.

1.3 – DETALHAMENTO DO RELATÓRIO FISCAL NO PROCESSO DO AUTO DE INFRAÇÃO

São relevantes as informações acerca da alteração cadastral do contribuinte, que tinha como atividade principal, até o período de 05/2021, a “Fabricação de Laticínios”, ocasião em que utilizava o crédito presumido previsto nos itens 4 e 8 da Parte 2 do Anexo IV do RICMS e, a partir de 06/2021, alterou sua atividade principal para “Comércio Atacadista de Leite e Laticínios”, passando a apurar, com isso, ininterruptos saldos credores em sua EFD, já que recebia mercadorias em transferências de outros estabelecimentos do grupo, localizados no estado de Rondônia - laticínios beneficiários de saídas com crédito presumido, que resultam em uma carga tributária de 4%, porém, com alíquota destacada de ICMS de 17,5% - enquanto que as vendas promovidas pelo sujeito passivo foram, em grande parte, destinadas para outras unidades da federação, com alíquota interestadual de 12%.

É também importante a informação de que o *modus operandi* acima descrito já existia até a data de 05/2021, mas com a inversão de papel dos envolvidos, sendo o sujeito passivo desta ação fiscal a indústria beneficiária do crédito presumido que remetia, por transferência interna, produtos para outro estabelecimento do grupo, que então promovia a saída para outras unidades da federação.

1.4 – DISPOSITIVOS INFRINGIDOS

Transcritos pela ação fiscal, como justificativa para demonstrar a obrigatoriedade dos estornos pretendidos pelo auto de infração, temos:

Lei 688/1996 - DA ANULAÇÃO DO CRÉDITO

Art. 38. Acarretará a anulação do crédito:

IV - o imposto cobrado na operação anterior, quando superior ao devido na posterior, hipótese em que a anulação corresponderá à diferença;

RICMS - DO ESTORNO DO CRÉDITO

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:

VI - objeto de operação ou prestação subsequente, com imposto inferior ao cobrado na operação ou prestação anterior, hipótese em que o estorno corresponderá à diferença.

Pormenorizando os fatos: o auto em análise é o de número 20242700500020, que abrangeu as operações no período de 01/04/2023 a 30/06/2024. A ação fiscal lavrou também, pela mesma motivação de infração, o auto 20242700500019, que teve período de abrangência de 01/06/2021 a 31/03/2023, para oportunizar com maior facilidade possível adesão de pagamento do crédito tributário com as reduções do REFAZ.

Neste processo foi constituído o crédito tributário, conforme a seguir discriminado:

ICMS: R\$ 1.246.491,18.

Multa: R\$ 1.140.289,45.

Juros: R\$ 77.148,62.

At. Monetária: R\$ 0.

Total: R\$ 2.463.929,25.

A infração e multa foram capituladas com base no artigo 77, V, “a-1” da Lei 688/1996, cujo texto descreve a infração e o *quantum* a penalidade. Também, como dispositivos infringidos, os artigos 38, inciso IV da Lei 688/1996 e artigo 47, inciso VI do RICMS.

Após cientificado, o sujeito passivo apresentou defesa tempestiva.

2 – ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

Alega vício formal, porém, mencionando que existe erro material no auto de infração, baseado no inciso V do artigo 100 da Lei 688/1996:

Art. 100. São requisitos de Auto de Infração:

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

A defesa questiona a indicação da penalidade e do tributo devido, argumentando que *“a auditora fiscal além de não descrever de onde foi tirado o valor do tributo lançado e nem tão pouco citar o dispositivo legal. A penalidade aplicada não coaduna com os fatos contidos nos autos e descritos na infração”*.

Reclama que:

“Na descrição do auto de infração está se tratando somente sobre um suposto estorno de créditos, isto quer dizer que a empresa possui créditos oriundo de suas compras de acordo com a legislação vigente e debito em suas vendas de acordo com a mesa legislação, onde gera os créditos desta diferença na compra e venda de mercadorias em sua conta gráfica, em nenhum momento trata-se de debito de icms? Com base em que foi lançado um valor referente ao tributo? Ficando incompreensível esta informação.”

Repete seus argumentos transcrevendo o Decreto Federal 70.235/72, que estabelece:

Art. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente”:

III - a descrição do fato;

IV. a disposição legal infringida e a penalidade aplicável

E a defesa prossegue com uma série de exposições acerca desse fato, dispensáveis de serem apostas novamente nesta análise.

Em seguida, intitulada como mérito, a defesa faz uma apresentação do histórico da empresa.

Aborda o artigo 34 da Lei 688/1996, por conta de sua citação no artigo 47 do RICMS, que trata do estorno do crédito:

(RICMS) 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: (Lei

Transcreve o artigo 48 do RICMS:

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

Entendendo, assim, que ao lhe ser facultado proceder com estorno de créditos acumulados, não pode o fisco impor que seja feito estorno de crédito. Dito pela defesa:

“A entidade pública ao solicitar o estorno dos créditos de ICMS do contribuinte gerado pela movimentação de mercadorias, fica totalmente em desacordo com o artigo 48 do RICMS que diz: É facultado ao contribuinte o estorno de quaisquer créditos fiscais acumulados em sua conta gráfica.”

Questiona o “embasamento” usado pela ação fiscal em relação ao artigo 38, inciso IV da Lei 688/1996 e artigo 47, inciso VI do RICMS, transcrevendo o artigo 30 e 31 da Lei 688/1996:

Art. 30. 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 outra unidade da Federação.

Art. 31. Para a compensação a que se refere o [artigo 30](#), é assegurado ao sujeito passivo o direito de se creditar 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 imobilizado, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no [artigo 33](#).

Escreve a seu favor que:

“a limitação relativa ao aproveitamento do crédito do imposto, decorrente de aquisições de mercadorias, restringe-se apenas e tão somente aos casos de isenção ou não incidência, conforme previsão do § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, do artigo 155, da CF/88. Portanto, não sendo caso de isenção ou não incidência, o exercício do direito ao crédito do ICMS, pelo contribuinte que

adquire mercadorias destinadas à revenda, não pode sofrer qualquer restrição exceto pela própria Constituição Federal, sob pena de manifesta violação ao Princípio da Não-Cumulatividade.”

E requer que se julgue improcedente o auto de infração, justificando que “a autuada, possui em sua conta gráfica créditos oriundos do confronto de entrada e saídas não utilizados até o momento.”

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

3.1 – ANÁLISE DO AUTO DE INFRAÇÃO

O auto de infração possui uma descrição clara de sua motivação e muito bem detalhada pelo relatório elaborado pela autora do procedimento fiscal: o contribuinte deixou de estornar créditos acumulados em sua conta gráfica, decorrentes do fato de que suas operações de entradas tiveram imposto destacado sob uma alíquota de ICMS de 17,5%, enquanto que suas operações de saídas se destinaram, em grande parte, para outras unidades da federação, tributadas por uma alíquota de 12%. Quanto ao fato, tal como consta no auto, a lei é clara:

Lei 688/1996 - DA ANULAÇÃO DO CRÉDITO

Art. 38. Acarretará a anulação do crédito:

IV - o imposto cobrado na operação anterior, quando superior ao devido na posterior, hipótese em que a anulação corresponderá à diferença;

RICMS - DO ESTORNO DO CRÉDITO

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:

VI - objeto de operação ou prestação subsequente, com imposto inferior ao cobrado na operação ou prestação anterior, hipótese em que o estorno corresponderá à diferença.

E ao citar explicitamente os artigos acima como dispositivos infringidos, bem como por capitular a infração e penalidade com base no artigo 77, inciso V, alínea a-1 da Lei 688/1996, não vejo como acolher o questionamento da defesa acerca de qualquer vício vinculado ao fato, vejamos:

V - infrações relacionadas ao crédito do ICMS:

a) multa de 90% (noventa por cento):

1. do valor do crédito fiscal apropriado indevidamente, não estornado, utilizado ou não, ressalvado o disposto nas alíneas “b”, “d” e “e” deste inciso;

Afasto, portanto, a reclamação sobre vícios formais ou materiais presentes no auto de infração, já que estão demonstradas e capituladas a infração e a penalidade.

Ao que parece, pelo aprofundamento de estudo que se propôs fazer o autor da defesa, o contribuinte apresenta incompreensão por ter sido lavrado auto de infração, com cobrança de imposto, sendo que a empresa possui saldo credor do ICMS.

A circunstância que “clareia” e justifica a cobrança do ICMS lançado pelo auto de infração se vincula ao fato de que a ação fiscal constatou créditos indevidamente mantidos na escrita fiscal do contribuinte. Foi feita notificação prévia para que fossem estornados os créditos tidos como irregulares e, caso atendida, somente ensejaria algum tipo de pagamento nos meses em que o saldo apurado após as correções fossem devedores, tal como dito na notificação do processo de autorregularização.

Pois bem, como foram mantidos os créditos indevidos, mesmo depois da tentativa do procedimento “espontâneo”, a forma que o fisco tem para proceder com o ajuste de ofício do ato infracional é exatamente a de lançar, para pagamento, o valor do crédito irregular que se perpetua na escrita fiscal do contribuinte.

E, com a mesma lógica de raciocínio, não se pode afastar a penalidade aplicada pela manutenção indevida de créditos irregulares, dada a determinação do artigo 77, inciso V, alínea a-1 da Lei 688/1996.

A defesa se apega ao artigo 34 da Lei 688/1996, que não indica em seus incisos a necessidade de se estornar créditos pelas ocorrências indicadas como existentes pelo auto de infração. Porém, em que pese existir menção do artigo 34 - feita entre parênteses, logo após o texto do caput do artigo 47 do RICMS - o auto de infração foi explicitamente claro ao vincular a infração à desobediência imposta pelo artigo 38, inciso IV da Lei 688/1996, e Inciso VI do artigo 47 do RICMS, que se amoldam perfeitamente à tipificação do ato infracional, também, muito bem descrito pela ação fiscal.

Em suma: tanto a Lei 688/1996, quanto o RICMS, qualificam como infração a descrição dos fatos expostos pela ação fiscal e praticados pelo contribuinte, que optou por manter em sua escrita fiscal créditos indevidos de ICMS.

Nesse contexto, não cabe a alegação da defesa acerca de que procedimentos de estorno de créditos são facultados ao contribuinte, não podendo ser impostos pelo fisco. Há que se compreender que esta previsão legal não se aplica aos créditos irregulares, já que, para estes, inexistente faculdade, mas sim imposição legal para sua anulação e estorno.

A defesa também tenta justificar seu direito ao crédito com base nos artigos 30 e 31 da Lei 688/1996:

Art. 30. 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 outra unidade da Federação.

Art. 31. Para a compensação a que se refere o [artigo 30](#), é assegurado ao sujeito passivo o direito de se creditar 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 imobilizado, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no [artigo 33](#).

Para o caso, novamente há que esclarecer a interpretação da leitura do conceito legislativo transcrito. Como dito pela lei, “Para a compensação a que se refere o [artigo 30](#), é assegurado ao sujeito passivo o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento”. Ou seja, regra geral, garante-se o direito ao crédito até o montante suficiente para se pagar o débito da saída. Não há concessão de direito ao crédito que extrapole o valor dessa compensação.

Aplicada esta interpretação ao caso concreto, mostram-se corretos os procedimentos da ação fiscal, desde os atos de monitoramento até a feitura do auto de infração, afinal, o que foi considerado como indevido foi somente os créditos de entradas de valores superior aos débitos de saída dos produtos comercializados pelo contribuinte.

Exaurida a análise técnica, entendo, ainda, ser pertinentes as informações trazidas ao processo pelo relatório da ação fiscal:

O contribuinte era um estabelecimento industrial, fabricante de leite e derivados, porém, alterou sua atividade para exercer, tão somente, o comércio de leite e derivados. Ao que consta, os principais fornecedores dos produtos acabados que o sujeito passivo comercializa são estabelecimentos do mesmo grupo societário (matriz e filial), estes, sim, empresas com atividade de industrialização, beneficiárias de crédito presumido que resulta numa alíquota de ICMS de 4% sobre suas operações de saídas (internas e interestaduais).

Ou seja, apesar de as entradas de produtos no estabelecimento do sujeito passivo possuírem uma tributação efetiva de apenas 4%, o Estado lhe garante que possa se apropriar de

uma valor de tributo superior, já que o que se destaca nas notas fiscais de entradas é a alíquota de 17,5%. Porém, a *benesse* estatal se limita ao valor dos débitos apurados pelo contribuinte, quando da saída dos produtos por ele comercializados. São concedidos créditos de ICMS suficientes para que a empresa pague todo o imposto debitado por suas vendas, afastando-se, no entanto, a apropriação de créditos em valores superiores aos débitos.

Portanto, apesar de necessária a sensibilidade do ente tributante com a situação econômica do setor produtivo, tal como alegado pela defesa, para o caso em tela há que se entender que o Estado já concede benefício fiscal que obriga ao próprio fisco acatar créditos de ICMS sabidamente superiores à carga tributária cobrada em operação anterior, e isto foi seguido pela ação fiscal na lavratura do auto de infração.

Concluída a análise acerca da correta interpretação que a ação fiscal fez em relação à tipificação da infração e da penalidade vinculada ao ilícito praticado pelo contribuinte, faço a ressalva sobre o valor dos juros e atualização monetária da base de cálculo da multa lançados pelo auto de infração.

3.2 – DOS JUROS LANÇADOS PELO AUTO DE INFRAÇÃO

O sujeito passivo possuía em sua escrita fiscal expressivos valores de saldo credor de ICMS em suas apurações mensais, que superam os valores auferidos pela ação fiscal como de apropriação indevida na maioria dos meses compreendidos pela ação fiscal. Esta unidade de julgamento planilhou os dados de apuração do ICMS constantes na escrita fiscal do sujeito passivo, nos períodos de 04/2023 a 06/2024, inseriu os estornos apurados mensalmente pela ação fiscal e constatou que, com as correções, somente nos meses de vencimento compreendidos entre 20/02/2024 a 20/07/2024 foi apurada falta de pagamento de imposto (documento/arquivo juntado ao e-Pat – “Apuração EFD Após Estornos de Créditos”).

Com base na determinação da legislação tributária, apenas incidem juros sobre o valor do imposto não pago. Dito pela Lei 688/1996:

Art. 46-A. O valor do crédito tributário não quitado na data do vencimento será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento até o último dia do mês anterior ao do pagamento. (NR dada pela Lei 4952/21 – efeitos a partir de 1º.02.21)

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)

E o RICMS:

Art. 61. O valor do crédito tributário, para efeito de atualização monetária quando não for pago no prazo legal, será convertido em quantidade equivalente de UPF/RO na data do vencimento do imposto, fazendo-se a reconversão em moeda corrente pelo valor daquele indexador na data do efetivo pagamento. (Lei 688/96, art. 46)

Portanto, são uníssonos os textos da legislação tributária ao se condicionar a cobrança de juros à existência de imposto devido e não pago, não havendo que se falar de atualização ou inserção de juros para as infrações ocorridas nos meses em que não se apurou imposto a pagar.

Não se trata de aceitar os créditos irregularmente mantidos na escrita fiscal do contribuinte. Para esta infração tem-se como pertinente a cobrança do valor correspondente do ICMS e da aplicação da penalidade de multa sobre o valor apropriado indevidamente. Sobre esta circunstância não há controversa, a ressalva que se faz é somente em relação à parte dos juros lançados pelo auto de infração sobre os meses em que o crédito indevido não resultou na falta de imposto a pagar.

3.3 – DA ATUALIZAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PARA APLICAÇÃO DA MULTA LANÇADA PELO AUTO DE INFRAÇÃO

Com raciocínio semelhante, entendo que a multa imposta para o caso, apesar de ter regramento próprio de cálculo - seguido literalmente pela ação fiscal - pela mesma justificativa de inexistência de falta de pagamento de imposto, não vejo como pertinente que se atualize a base de cálculo para sua imposição.

Em que pese existirem meses com saldo devedor decorrente dos estornos, tais ocorrências se deram apenas em meses do mesmo ano da lavratura do auto de infração, período, portanto, sem alteração da UPF.

4. CONCLUSÃO

Afastados os efeitos da atualização monetária sobre a base de cálculo da multa e da cobrança de juros do auto de infração, decide-se pela parcial procedência do crédito tributário, que fica assim constituído:

	VL ORIGINAL R\$	VL DEVIDO R\$	VL INDEVIDO R\$
ICMS	1.246.491,18	1.246.491,18	0

MULTA	1.140.289,45	1.121.842,06	18.447,39
JUROS	77.148,62	0	77.148,62
AT. MONET.	0	0	0
TOTAL	2.463.929,25	2.368.333,24	95.596,01

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PARCIAL PROCEDENTE** o auto de infração, declarando-se procedente o valor de R\$ 2.368.333,24 e improcedente o valor de R\$ 95.596,01.

5. ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o sujeito passivo principal da decisão de Primeira Instância, intimando-o a recolher o crédito tributário devido no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste, com redução de 70% sobre o valor da multa (RICMS - Anexo XII, artigo 34, § 6º), garantindo-se o direito de recurso voluntário à Câmara de Segunda Instância, no mesmo prazo.

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

Intime-se o autor do feito para eventual manifestação fiscal (RICMS – Anexo XII, artigo 58, § 1º).

Junto ao processo:

Arquivo xlsx:

- Apuração EFD Após Estorno Créditos

Arquivos PDF:

- Notificação DET
- Resposta Notificação DET (Contribuinte)
- Indeferimento Contestação DET

Porto Velho, 18 de fevereiro de 2025.

RENATO FURLAN

Auditor Fiscal de Tributos Estaduais

Julgador de 1ª Instância TATE/RO



Documento assinado eletronicamente por:

RENATO FURLAN, Julgador de 1ª Instância - TAT

Data: **20/02/2025**, às **13:43**.

Conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.