



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

SUJEITO PASSIVO:

ENDEREÇO:

PAT Nº: 20242903700028

DATA DA AUTUAÇÃO: 20/12/2024

CAD/CNPJ:

CAD/ICMS: 00000006908951

DECISÃO PARCIAL Nº: 2025/1/64/TATE/SEFIN

1) Fiscalização de mercadorias em trânsito pelo Posto Fiscal. Saída de bovinos (transferência) em operação interestadual sem a comprovação do pagamento do ICMS diferido vinculados à operação anterior. 2) Defesa tempestiva. 3) Infração não ilidida. A data de emissão da nota fiscal de saída interestadual comprova, por definitivo, a constatação da fiscalização de que os animais transferidos foram adquiridos de terceiros, o que determina a obrigatoriedade de pagamento do ICMS diferido. 4) Auto de infração parcialmente procedente em virtude da diminuição da base de cálculo utilizada para apuração do imposto, decorrente da alteração da “entrada mais recente” para o “valor médio das aquisições” feitas pelo sujeito passivo no ano de referência.

1 – RELATÓRIO

Refere-se o auto de infração a procedimento de fiscalização feito pelo Posto Fiscal de Vilhena, no qual se constatou a saída interestadual de bovinos, acobertados por nota fiscal de

transferência (NF 5576160), emitida em 17/12/2024, emitida por pessoa física cadastrada no estado de Rondônia como contribuinte do ICMS na condição de produtor rural, com estabelecimento arrendado de terceiro no município de Parecis, destinados a outro estabelecimento rural de sua propriedade na cidade de Nova Lacerda (MT), sem a comprovação de pagamento do ICMS diferido referente à operação anterior de compra dos animais de terceiros.

Quando da saída do estado de Rondônia, em passagem pelo Posto Fiscal de Vilhena, foi feita a conferência física dos animais - conforme fotos juntadas ao processo – ocasião em que se constataram que *“marcas do rebanho na amostra emitida, pela sobreposição e multiplicidade delas, evidenciam que foram adquiridos de terceiros ao contrário da declaração de origem”*.

Indicando o fato como de encerramento do diferimento o auto cita o Anexo III do RICMS – Nota 1 do item 5 da Parte 2, onde se tem:

Nota 1. Encerra-se o diferimento no momento em que ocorrer qualquer uma das seguintes situações:

II - a saída com destino a outra unidade da Federação;

Sendo devido o imposto anteriormente diferido quando da saída subsequente, ainda que isenta ou não tributada, conforme indicação do artigo 13, § 1º, inciso II, Anexo III do RICMS, o mesmo deve ser pago quando da saída do produto:

Art. 13. Ocorrendo o encerramento da fase de diferimento, a base de cálculo do imposto devido, em relação às operações ou prestações antecedentes, será o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído.

§ 1º. O imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada

O auto de infração considerou como base de cálculo para a cobrança do ICMS diferido o valor da aquisição mais recente dos animais feita pelo sujeito passivo (R\$ 3.912,63), com base na nota fiscal 5581509 (não juntada ao processo).

Além da legislação já exposta neste relatório, foi citada a infração/penalidade com base no artigo 77, inciso IV, alínea "a", item 1 da Lei 688/96, cujo texto tipifica a, sendo seu *“quantum”* o valor da multa correspondente (penalidade), que resultou na seguinte composição do

crédito tributário lançado:

ICMS: R\$ 37.561,25.

Multa: R\$ 33.805,12.

Total: R\$ 71.366,37.

O sujeito passivo foi cientificado e apresentou defesa tempestiva.

2 – ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

2.1 – DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS E MULTA

Questiona, inicialmente, a utilização da base de cálculo utilizada pelo fisco para a apuração do ICMS lançado pelo auto de infração, que se deu, como visto, com base no valor de entrada de bovinos mais recente do sujeito passivo, sem, no entanto, que fosse juntada a nota fiscal citada como base para essa mensuração (NF 5581509).

Dito pela defesa, como justificativa para pedido de nulidade do auto de infração:

Inicialmente, é importante pontuar que a d. Autoridade Fiscal deixou de anexar, ao Auto de Infração, a nota fiscal nº 5581509, citada na descrição da infração para comprovar a “aquisição mais recente” do gado pelo Defendente.

*Portanto, a falta de apresentação desta NFe compromete, por si só, a lisura do lançamento, pois **não há a comprovação** de que o valor unitário de cada cabeça de gado adquirido pelo Defendente corresponde a quantia de R\$3.912,63, como informou a d. Autoridade Fiscal.*

Além da omissão no processo do documento que serviu de base para a aferição da base de cálculo do ICMS, questiona a justificativa para que fosse adotada como base de cálculo o valor da entrada mais recente, o que na visão da defesa não possui fundamento legal.

Utilizando-se das citações legais feitas no auto de infração pela própria ação fiscal, indica que, diferentemente do entendimento do fisco a previsão sobre o tema é de que (Anexo III do RICMS):

Art. 13. Ocorrendo o encerramento da fase de diferimento, a base de cálculo do imposto devido, em relação às operações ou prestações antecedentes, será o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído.

Nas palavras da defesa:

Ora, se houve, de fato, o encerramento do diferimento com a transferência interestadual do gado bovino adquirido de terceiros, a única base de cálculo possível de ser aplicada seria o valor da operação praticada na operação anterior, conforme prevê expressamente o art. 13 do Anexo III do RICMS/RO, que foi, diga-se de passagem, citado pela própria d. Autoridade Fiscal para fundamentar a infração relatada.

Ainda sobre o fato, a defesa menciona a redação da IN 13/2024, que supostamente poderia ter alguma relação com a compreensão do fisco para a utilização da base de cálculo com base na entrada mais recente, dado que, na referida normativa era previsto:

Art. 7º O diferimento se encerra no momento em que ocorrer a remessa de mercadorias para estabelecimentos de mesma titularidade localizados em outra Unidade Federada.

§ 1º Para efeito deste artigo, o imposto antes diferido deve ser calculado aplicando-se os percentuais estabelecidos nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, sobre a base de cálculo prevista no art. 2º desta Instrução.

E o citado artigo 2º:

Art. 2º O valor a ser atribuído às remessas, para efeito de transferência de crédito de ICMS, entre estabelecimentos da mesma titularidade, deve ser:

I - no caso de remessas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria

Porém, a vinculação desta IN com os fatos deve ser afastada dado que a normativa foi feita para **fins de transferência de crédito de ICMS ao destinatário**, e não para a determinação da base de cálculo do ICMS diferido, que já possui redação própria, conforme artigo 13 do Anexo III do RICMS.

Dizendo que o erro na determinação da base de cálculo é um vício material que acarreta a nulidade da ação fiscal, cita jurisprudências que coadunam com a tese da defesa.

Além disso, a defesa informa que a sustentação da redação dada pela IN 13/2024 teria sido “revogada” pelo Convênio ICMS 109/2024, cujo efeito se deu a partir de 01/11/2024, data anterior à da lavratura do auto de infração e do fato gerador vinculado:

“Cláusula décima. Este convênio entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do primeiro mês subsequente ao da publicação. (07/10/2024)”

Pelos argumentos, pede a nulidade do auto de infração.

2.2 – DO MÉRITO

Questiona a comprovação dos fatos alegados pelo fisco com base na “marca” de alguns animais que estavam sendo transportados. A defesa alega que as fotos dos animais dentro do caminhão boiadeiro não atesta que todos os bovinos transportados teriam as marcas dos que foram expostos em imagens no processo feito pela ação fiscal. Dito pela defesa:

Conforme exposto anteriormente, a d. Autoridade Fiscal afirmou que “As marcas do rebanho, **na amostra obtida**, pela sobreposição e multiplicidade delas, evidenciam, que foram adquiridas de terceiro, ao contrário da declaração de origem”.

Nota-se, assim, que a d. Autoridade Fiscal se valeu de recurso meramente presuntivo (**amostra** das marcas gravadas no gado transportado) para concluir, de forma açodada, que todo o gado teria sido adquirido de terceiros com diferimento, motivo pelo qual seria devido o ICMS na transferência interestadual promovida pelo Defendente, em virtude do encerramento do diferimento.

Escreve a defesa que o relato dos fatos narrados pela ação fiscal evidenciam uma posição de presunção e não de prova acerca da ocorrência do fato gerador que justifique a cobrança do imposto pretendido pelo fisco, expondo que:

A d. Autoridade Fiscal simplesmente se limitou a tirar algumas fotos aleatórias e desordenadas das partes dos animais transportados que contém marcas de rebanho, como se tais imagens fossem, por si só, suficientes para comprovar que todo o gado transportado foi adquirido de terceiros!!

A fim de comprovar a insuficiência desta “prova”, basta analisar as fotos anexadas ao Auto de Infração. Deveras, no “relatório da infração”, a Autoridade Fiscal indica que foram transferidos “80 Bovino macho 13 a 24 meses”. Contudo, das 26 páginas que compõem o Auto de Infração, apenas 9 delas contém fotos do gado transferido com as marcas de rebanho.

Como se pode notar, a “prova” produzida pela Autoridade Fiscal é

indiscutivelmente rasa e precária e não confere qualquer segurança ao lançamento, motivo pelo qual deve esta C. Delegacia reconhecer a improcedência do lançamento.

Frise-se ainda que o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal não possui qualquer respaldo legal, pois não há qualquer norma na legislação tributária do Estado de Rondônia que valide este artifício. Ou seja, não se trata de presunção legal, que deve ser ilidida pelo contribuinte, mas de simples presunção, que não pode ser admitida sob qualquer pretexto.

E finaliza, sobre o tema, dizendo que “*Ainda que as marcas de rebanho gravadas no gado transportado fossem suficientes para comprovar que o gado transferido pelo Defendente foi adquirido de terceiros, o que se alega a título de argumentação, deveria então a Autoridade Fiscal ter comprovado, por coerência lógica, que as 80 cabeças de gado transportadas possuem tais marcas!*”

Pelo exposto, requer que seja julgado nulo, tal como argumentado nas preliminares ou, em caso de apreciação do mérito, que seja improcedente o auto de infração.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

3.1 – DA COMPROVAÇÃO DO ICMS DIFERIDO

Para o bom esclarecimento do caso, entendo como sendo primordial a abordagem de alguns fatos que, apesar de existentes e acessíveis para o fisco (e de conhecimento do sujeito passivo), não fizeram parte do escopo da demonstração do ilícito que foi descrito detalhadamente pelo auto de infração, dadas as peculiaridades da ação fiscal de semoventes em trânsito.

Verifica-se que, pela descrição dos animais transportados pela nota fiscal 5576160, alvos da ação de fiscalização, informa-se que são **“80 bovinos fêmeas de 13 a 24 meses”**. A nota fiscal com esta informação foi emitida em **17/12/2024** pelo produtor rural que promoveu a saída interestadual através de transferência.

Consultando o registro de dados cadastrais do sujeito passivo, RAFAEL VICENTINI DE QUEIROZ, CPF 352.408.178-98 e IE/Produtor Rural nº 00000006908951 (documento juntado ao e-Pat por esta Unidade de Julgamento), observa-se que **o registro de início de atividade do contribuinte se deu em 28/02/2024**, ou seja, menos de 10 meses antes da operação de transferência que culminou na lavratura do auto de infração.

Pois bem, pelas datas de início de atividade (28/02/2024) e de emissão da nota

fiscal de transferência (17/12/2024) temos um intervalo de tempo de 9 meses e 17 dias, período este menor do que a idade dos animais transportados (13 a 24 meses), logo, não se tem como possível que os bovinos em questão tenham nascido no estabelecimento do sujeito passivo, condição suficiente e necessária para o afastamento da incidência do ICMS diferido.

Sendo mais claro em relação aos números: mesmo que os animais tivessem nascido na propriedade do sujeito passivo logo no início de sua atividade (28/02/2024), somente a partir de 01/04/2025 seria possível que saíssem do local bovinos com idade superior a 13 meses. Portanto, se tem como indubitável que os animais remetidos para fora do estado foram adquiridos de terceiros, sendo devida cobrança do ICMS diferido, afastando-se o questionamento da defesa acerca do fato de que as fotos comprobatórias da alegação do fisco não compreenderam a totalidade dos animais transportados.

É pertinente a transcrição do artigo 2º do Anexo III do RICMS/RO:

Art. 2º. *Ocorre o diferimento nos casos em que o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação forem transferidos para etapa ou etapas posteriores.*

Parágrafo único. *Nas operações ou prestações previstas no caput, o sujeito passivo por substituição é o responsável pelo pagamento do imposto devido nas operações ou prestações antecedentes.*

E também da previsão do diferimento dos bovinos (item 5, parte 2 do Anexo III do RICMS/RO) e com encerramento do diferimento pela saída dos animais com destino a outra Unidade da Federação (Nota 1).

Item 5: As sucessivas saídas de gado em pé, bovino, bufalino, suíno, caprino ou ovino.

Nota 1. Encerra-se o diferimento no momento em que ocorrer qualquer uma das seguintes situações:

II - a saída com destino a outra unidade da Federação;

E da Súmula editada pelo Tribunal Administrativo (TATE) sobre esse tema, com os seguintes dizeres (grifo nosso):

Súmula nº 05/2021 - "O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência do ICMS, ainda que se trate de transferência interestadual, **ressalvada a cobrança do ICMS diferido porventura incidente em operações anteriores.**"

3.2 – DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS DIFERIDO

Comprovado débito do ICMS diferido, resta analisar a valoração que serviu de base

de cálculo para o lançamento do ICMS e conseqüentemente da multa aplicada pelo auto de infração.

Pelo questionamento da defesa, deveria o fisco comprovar o valor da operação referente à aquisição dos animais alvos da autuação fiscal, e não ser feita a cobrança do imposto com base na aquisição mais recente.

É relevante a alegação acerca da ausência no processo da nota fiscal informada pelo auto de infração como sendo a base para a tributação do imposto diferido (NF 5581509), apesar de ser do conhecimento da defesa, já que foi destinada ao próprio sujeito passivo.

Para a melhor elucidação do fato, esta análise fiscal extraiu as notas fiscais de aquisições de animais feitas pelo sujeito passivo e constatei que a nota fiscal 5581509 foi emitida em 19/12/2024 e acobertou a entrada de bovinos **machos** de 13 a 24 meses (arquivo juntado ao e-Pat: "MOVIMENTAÇÃO BOVINOS 28"). Esta circunstância invalida o procedimento da ação fiscal em relação à base de cálculo utilizada para a cobrança do ICMS diferido: primeiro, porque a nota 5581509 foi emitida em data posterior à nota que acobertou a saída dos animais alvos da ação fiscal, ou seja, sequer pode ser considerada como sendo a entrada mais recente em relação ao procedimento deste auto de infração. Além disso, a nota fiscal 5581509 se refere a animais bovinos **machos**, enquanto que o que se pretende cobrar no auto de infração é o ICMS diferido em relação à saída interestadual de animais **fêmeas**. Portanto, de fato foi incorreto o procedimento adotado pela ação fiscal em relação à determinação da base de cálculo para a incidência do ICMS diferido.

Para melhor solução do caso, tenho por relevante a constatação que fiz acerca das operações de remessas de animais promovidas pelo sujeito passivo e destinadas para fora do estado de Rondônia sob a modalidade de transferência no ano de 2024 (arquivo juntado ao e-Pat: "MOVIMENTAÇÃO BOVINOS 28"). Ao longo desse ano, este contribuinte produtor rural enviou 4.775 bovinos para outras unidades da federação em operações de transferência (Planilha aba "TRANSFERÊNCIAS INTEREST"), contudo, somente foram feitos procedimentos de cobrança do ICMS diferido por esta auto (80 animais) e por outros dois lavrados em 20/12/2024 (20242903700026: 63 animais) e 22/12/2024 (20242903700029: 240 animais), restando ainda pendentes de fiscalização a saída interestadual de 4.392 bovinos remetidos por transferência para outras unidades da federação.

Assim sendo, vejo como necessário que seja feita auditoria específica sobre os fatos narrados, para que seja lançado corretamente o ICMS diferido por ventura existente nas saídas que não tiveram ainda nenhum tipo de fiscalização, razão pela qual encaminho, para conhecimento e providência, este processo para a GEFIS e Delegacia Regional de origem dos autos de infração para que se proceda com a referida fiscalização.

Outrossim, considerando-se que deva ser efetuada nova ação fiscal sobre a

totalidade das saídas do sujeito passivo, compreendo como sendo de maior justiça e mais próximo da realidade que se faça a valoração da base de cálculo para a incidência do ICMS diferido com base no preço médio das aquisições sobre as quais deva ser cobrado o imposto diferido.

Vejo que este procedimento harmoniza-se com a previsão legal que define como base de cálculo para a cobrança do ICMS diferido o valor da operação praticada pelo contribuinte substituído (Lei 688/1996):

Art. 24. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído.

Com esse entendimento, essa unidade de julgamento extraiu as notas fiscais emitidas e destinadas ao sujeito passivo, vinculadas à inscrição estadual da propriedade alvo desta ação fiscal (6908951), desde a data de início de sua atividade até 17/12/2024 (“arquivo xlsx Movimentação Bovinos 28”), separando em uma planilha isolada somente as entradas de bovinos fêmeas que pudessem ter a idade dos animais alvos do auto lavrado (planilha aba “ENTRADAS BOV FÊMEAS”), o que possibilitou a aferição do preço médio das aquisições dos animais com as características de gênero e idade que se pretende cobrar o ICMS diferido.

O resultado do procedimento foi de uma apuração de preço médio igual a R\$ 2.018,86, decorrente de compras de 6.067 bovinos fêmeas com valor total de R\$ 12.248.426,23.

Sendo ser mais justa a valoração da base de cálculo com base na média dos preços de entradas dos animais alvos da autuação fiscal, altero a base de cálculo do ICMS para 80 (bovinos fêmeas) x R\$ 2.018,86 (preço médio das entradas de bovinos fêmeas), o que resulta num valor de R\$ 161.508,80, sobre o qual deve, então, ser calculado o ICMS a ser lançado no auto de infração.

Por consequência o valor do ICMS deve corresponder a R\$ 19.381,06. Alterado o valor do ICMS, sendo a penalidade correspondente a 90% do imposto, o valor da multa deve corresponder a R\$ 17.442,95.

O ajuste desta decisão se dá com base no artigo 108 da Lei 688/1996, onde se dispõe que:

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.

Por esta razão, afasto a nulidade requerida pela defesa.

A despeito da juntada dos documentos indicados por esta Unidade de Julgamento, ressalto que não se tratam de novos documentos dos quais o sujeito passivo não tinha conhecimento, já que o registro com a data de início de suas atividades está disponível em consulta pública na internet, bem como as notas fiscais por ele emitidas e a ele destinadas, por serem operações de entradas e saídas promovidas pelo sujeito passivo, igualmente são documentos de seu conhecimento.

4 – CONCLUSÃO

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, sendo devido o valor de R\$ 38.862,14 e indevido o valor de R\$ 32.504,23 do auto de infração, conforme a seguir:

	VL ORIGINAL R\$	VL DEVIDO R\$	VL INDEVIDO R\$
ICMS	37.561,25	19.381,06	18.180,19
MULTA	33.805,12	17.442,95	16.362,17
TOTAL	71.366,37	36.824,01	34.542,36

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, 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 inferior a 300 UPF's, não se interpõe recurso de ofício à Câmara de Segunda Instância.

6 – ENCAMINHAMENTO DO CASO PARA CONHECIMENTO DA GEFIS E 3ª DRE - VILHENA

Encaminhe-se a presente decisão para a Gerência de Fiscalização da Coordenadoria da Receita Estadual e também para a Delegacia da Receita Estadual de Vilhena (origem dos autos de infração lavrados pelo Posto Fiscal de Vilhena), a fim de se dar conhecimento dos fatos, es especial à necessidade de ação fiscal contra o sujeito passivo RAFAEL VICENTINI DE QUEIROZ, brasileiro, produtor rural, inscrito

no CPF sob o nº 352.408.178-98 e no cadastro ICMS sob o nº 6908951, por conta das evidências de falta de pagamento de ICMS diferido de 4.392 bovinos adquiridos internamente de terceiros no estado de Rondônia e remetidos por transferência para outras unidades da federação.

Porto Velho, 03 de maio 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: **06/05/2025**, às **12:25**.

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