Folha n _____

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

PAT Nº	:	20262700200009
EPAT Nº	:	136.834
SUJEITO PASSIVO	:	TROUW NUTRITION BRASIL NUTRICAO ANIMAL LTDA
ENDEREÇO	:	Rodovia BR 364, KM 08 Zona Rural Ji-paraná– RO CEP: 76900-970
DATA DA AUTUAÇÃO	:	30/03/2026
CAD/CNPJ:	:	03.022.008/0015-42
CAD/ICMS	:	0000000685091-0

DECISÃO Nº *20262700200009*/2026/UJ/TATE/SEFIN

1. Apropriar créditos indevidos de ICMS em decorrência de incorporação de contribuinte 2. Defesa Tempestiva 3. Infração ilidida 4. Auto de Infração Improcedente.

1 – RELATÓRIO

O sujeito passivo segundo a descrição da infração apropriou-se de crédito fiscal em desacordo com a legislação vigente, relativo a incorporação da empresa BIGSAL no exercício de 2023.

Para a infração foram indicados os Art. 38, I e Art. 40, I, §1°, item IV do RICMS Decreto nº 22721/18 e para a multa, foi indicado o art. 77, V, "a", item 1 da Lei 688/96.

O crédito tributário, à época da lavratura, tem a seguinte composição:

Tributo ICMS	R$ 3.840.468,62
Multa 100%	R$ 3.786.516,94
Juros	R$ 968.746,68
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R$ 8.595.732,24

A intimação foi realizada pelo DET em 03/06/2026 (fls 56) nos termos do artigo 112, inciso IV da Lei nº 688/96.

Houve a apresentação de defesa tempestiva.

2 - DAS ARGUIÇÕES DA DEFESA

Em síntese, o sujeito passivo alega em sua defesa que:

I – A empresa tem direito ao crédito fiscal da empresa incorporada, nos termos do Art. 132 do CTN, 116 do Código Civil e do Art. 227 da Lei das S/As;

II – A Lei Complementar 87/96 assegura o direito ao creditamento do ICMS;

III – É inaplicável o Art. 37, I da Lei 688/96, pois a incorporação não é encerramento de atividade;

IV – A interpretação do Art. 51, I do RICMS-RO e sua aplicação pela fiscalização foi feita de forma inadequada, devendo ser harmonizado com a LC 87/96 e o Código Tributário Nacional;

V – A empresa cumpriu substancialmente o Art. 51, I do RICMS-RO;

VI – Há contradição administrativa qualificada, descumprindo a unicidade da administração e da vedação ao comportamento contraditório;

VII – O processo é nulo por violação ao devido processo legal administrativo, por vício de instrução, de finalidade e de motivação;

VIII – Não houve prejuízo ao erário;

IX – A multa aplicada de 90% é inadequada e desproporcional.

Ao final requer a nulidade do auto de infração.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

O presente auto de infração foi lavrado em razão de que o sujeito passivo, incorporou integralmente a BIGSAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SUPLEMENTOS PARA NUTRIÇÃO ANIMAL S/A (CNPJ n.º 05.647.897/0001-63). A empresa incorporada possuía, ao final de dezembro de 2023, saldo credor de ICMS no valor de R$ 3.840.468,62, devidamente escriturado na EFD ICMS/IPI dos períodos 01/2024 e 03/2024.

O Fisco lavrou o presente auto de infração por entender que a empresa, antes de apropriar o crédito tributário da empresa incorporada, deveria ter solicitado à SEFIN-RO a sua prévia homologação em processo de auditoria fiscal.

Essa previsão está estabelecida no RICMS-RO:

RICMS-RO Decreto nº 22.721/2018

*"**Art. 51.** A apropriação dos créditos fiscais, assim entendido o registro destes créditos na EFD ICMS/IPI da pessoa jurídica resultante da cisão, incorporação ou fusão, fica condicionada a:*

I - sua prévia homologação em processo de auditoria fiscal;"

Em síntese, está a razão da autuação, sobre a qual se insurge o sujeito passivo. A seguir realizaremos a análise dos argumentos da defesa.

3.1 - Sobre o Item I da Defesa.

Alega o contribuinte que a empresa TROUW NUTRITION BRASIL tem direito ao crédito fiscal da empresa incorporada BIGSAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SUPLEMENTOS PARA NUTRIÇÃO ANIMAL S/A (CNPJ n.º 05.647.897/0001-63), nos termos do Art. 132 do CTN, 116 do Código Civil e do Art. 227 da Lei das S/As.

A incorporação da empresa BIGSAL é um fato devidamente comprovado pela ATA de Incorporação devidamente registradas no órgão público e também pela informação da Secretaria da Receita Federal do Brasil no CNPJ 05.647.897/0001-63 da empresa sucedida, ao consultarmos a sua situação cadastral:

SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL
BAIXADA	31/12/2023

MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL
Incorporação

A respeito da sucessão empresarial, dispõe a legislação que:

Código Tributário Nacional – CTN Lei 5.172/66:

*"**Art. 132**. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."*

Código Civil Brasileiro – Lei 10.406/2002

*"**Art. 1.116.** Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos."*

Lei das Sociedades Anônimas - Lei 10.406/2002

"***Art. 227**. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações."*

O regime jurídico da incorporação, portanto, estabelece verdadeira sucessão universal da sociedade incorporadora em relação aos direitos e obrigações da sociedade incorporada.

Isso significa que, com a incorporação, não ocorre simples encerramento ou desaparecimento econômico da atividade empresarial, mas a transferência da universalidade patrimonial da sociedade incorporada para a incorporadora, compreendendo, em princípio, direitos, obrigações, ativos, passivos e relações jurídicas que integravam o patrimônio da sucedida.

Assim, sob o aspecto da sucessão empresarial, não há fundamento para considerar, por si só, extinto o saldo credor de ICMS regularmente escriturado pela empresa incorporada.

É necessário, entretanto, distinguir duas questões que não se confundem: a transmissão do direito em razão da sucessão empresarial e a comprovação da legitimidade material do valor que compõe o saldo credor.

A incorporação justifica juridicamente a sucessão da empresa incorporadora nos direitos da incorporada. Isso não significa, por outro lado, que todo e qualquer valor escriturado pela sociedade sucedida esteja automaticamente validado quanto à sua origem e legitimidade fiscal.

Essa segunda questão depende da análise da escrituração, dos documentos fiscais que deram origem aos créditos e da observância das regras próprias do regime de não cumulatividade do ICMS.

No caso concreto, portanto, a sucessão empresarial está comprovada, sendo juridicamente possível que a incorporadora suceda a incorporada nos

direitos integrantes de seu patrimônio, inclusive aqueles de natureza fiscal, ressalvada a necessária verificação da legitimidade material dos respectivos valores.

3.2 - Sobre o Item II da Defesa.

Argumenta o sujeito passivo que A Lei Complementar 87/96 assegura o direito ao creditamento do ICMS.

Lei Complementar nº 87/96

*"**Art. 23**. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação."*

A Lei Complementar n.º 87/1996 disciplina, em âmbito nacional, o regime de compensação do ICMS e estabelece as regras gerais relativas à apropriação e utilização dos créditos fiscais.

É verdade que o dispositivo invocado pelo sujeito passivo não disciplina, de forma específica, a hipótese de sucessão empresarial decorrente de incorporação. Todavia, também não se pode extrair dele qualquer vedação automática à transmissão dos direitos integrantes do patrimônio da sociedade incorporada para a sociedade sucessora.

A circunstância de a legislação estabelecer requisitos para a constituição e utilização dos créditos não autoriza concluir, sem exame da situação concreta, que a mera ausência de determinado procedimento formal seja suficiente para transformar um saldo credor escritural em crédito tributário inexistente.

A questão essencial, para fins de lançamento tributário, é verificar se houve efetiva apropriação indevida de crédito, isto é, se o contribuinte utilizou valor que não possuía fundamento jurídico ou material.

Não basta, portanto, demonstrar que determinada formalidade não foi observada. É necessário estabelecer o nexo entre a irregularidade formal apontada e a consequência tributária que se pretende impor.

3.3 - Sobre o Item III da Defesa.

Argumenta o sujeito passivo que é inaplicável o Art. 37, I da Lei 688/96, pois a incorporação não é encerramento de atividade. Primeiro: incorporação não é encerramento de atividades. Na incorporação, a empresa incorporada não encerra atividades - seus ativos e passivos, contratos, empregados, estabelecimentos e operações sido absorvidos pela incorporadora, que da continuidade a tudo (att. 1.116 do CC e art. 227 da LSA). O estabelecimento de Ji-Paraná/RO da BIGSAL não foi fechado - passou a operar, no mesmo local, com os mesmos ativos, mesmos empregados, mesmos contratos, mesmo CNAE e o mesmo cadastro estadual, agora como Filial 06 da Impugnante (CNPJ 03.022.008/0015- 42). Ha, portanto, plena continuidade operacional - pressuposto que afasta, na origem, a incidência do art. 37, I, da Lei 688/96. Segundo: a finalidade do art. 37, I, da Lei 688/96 é vedar restituição em dinheiro do saldo credor a contribuinte que encerra atividades sem ter como compensá-lo na operação subsequente. A norma não veda - porque sequer trata da hipótese - a manutenção do saldo credor em conta gráfica de estabelecimento que permanece em operação sob nova titularidade jurídica. Trata-se, portanto, de norma cuja finalidade foi extrapolada na aplicação realizada pelo Fisco - vicio de finalidade igualmente censurável a luz do art. 2.º da Lei n.º 9.784,/1999. Terceiro: ainda que se admitisse - apenas para argumentar - que o art. 37, I, da Lei 688/96 pudesse, em tese, alcançar hipóteses de sucessão por incorporação, sua aplicação cederia diante do art. 132 do CTN, norma geral de direito tributário de hierarquia complementar (att. 146, III, da CF/88). O dispositivo estadual há de ser interpretado em harmonia - não em conflito - com o regime nacional da sucessão tributária. A interpretação conferida pelo autuante é justamente aquela que cria conflito artificial entre norma estadual e norma geral nacional.

Vejamos o texto do Art. 37 da Lei 688/96:

"***Art. 37****. Fica expressamente vedado: (Passou a fazer parte integrante deste Capítulo, de conformidade com a Lei nº 765, de 29/12/97 - D.O.E. de 29/12/97)*

I - a restituição do saldo do crédito existente na data do encerramento das atividades de estabelecimento do contribuinte do imposto;

II - aproveitamento de crédito fiscal relacionado com documentos fiscais irregulares."

Da leitura deste artigo, resta claro que sua finalidade é vedar a restituição em dinheiro do saldo credor a contribuinte que encerra atividades sem ter como compensá-lo na operação subsequente.

Na hipótese aqui em análise, estamos diante de uma sucessão empresarial, onde o direito ao crédito fiscal existente na sociedade incorporada é apenas O dispositivo legal trata expressamente da situação de encerramento das atividades

de estabelecimento do contribuinte, estabelecendo vedação à restituição do saldo credor existente nessa circunstância.

A incorporação societária, contudo, não se confunde juridicamente com o encerramento da atividade econômica desenvolvida pelo estabelecimento.

Na hipótese dos autos, conforme consta da documentação apresentada, o estabelecimento da BIGSAL localizado em Ji-Paraná/RO não teve sua atividade econômica simplesmente encerrada. Houve continuidade operacional pela sociedade incorporadora, que passou a suceder a empresa incorporada.

Essa distinção é fundamental. O encerramento da pessoa jurídica incorporada, enquanto consequência jurídica da operação societária, não significa necessariamente encerramento da atividade econômica desenvolvida pelo estabelecimento incorporado.

A norma do art. 37, I, da Lei n.º 688/1996 não pode ser ampliada, por interpretação administrativa, para alcançar situação distinta daquela expressamente prevista pelo legislador.

Mais importante ainda: o dispositivo trata de restituição do saldo de crédito existente na data do encerramento das atividades, e não estabelece, de forma expressa, que a incorporação societária acarrete a extinção ou perda do saldo credor de ICMS anteriormente escriturado.

Não se pode, portanto, transformar uma norma que disciplina determinada consequência jurídica — a vedação à restituição do saldo credor no encerramento das atividades — em norma de extinção de direito creditório em hipótese diversa, sem previsão legal específica.

3.4 - Sobre o Item IV da Defesa.

Alega o sujeito passivo que a interpretação do Art. 51, I do RICMS-RO e sua aplicação pela fiscalização foi feita de forma inadequada, devendo ser harmonizado com a LC 87/96 e o Código Tributário Nacional.

Lido em harmonia com a LC 87/96 e com o CTN, o art. 51, I, do RICMS/RO necessariamente comporta interpretação conformadora: a “prévia homologação” a que ele se refere é instrumento meramente fiscalizatório.

Princípio da legalidade tributária (art. 97 do CTN) Nos termos do art. 97 do CTN, somente a lei - em sentido formal - pode estabelecer as hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário, bem como as condições para seu aproveitamento. A interpretação que o autuante deu ao att. 51, I, do RICMS/RO - tratando-o como verdadeira hipótese de exclusão do crédito sucessório - extrapolou os limites estabelecidos pelo CTN, citando, por via interpretativa, uma vedação que a lei (e, antes dela, a LC 87/96) não estabelece.

Mesmo aplicando-se o art. 51, I, do RICMS/RO ao caso concreto, ele não pode ser interpretado como condição de existência do crédito, mas apenas como instrumento de controle e verificação pela Administração tributária. Trata-se de uma obrigação meramente acessória, de natureza instrumental. A homologação é fiscalizatória; o direito creditório preexiste e independe dela. Decisivo, ainda, é o seguinte: o art. 51, I, do RICMS/RO não estabelece, expressamente, qualquer penalidade de glosa definitiva do crédito em caso de ausência de homologação prévia, tampouco prevê a perda do direito material ao crédito fiscal. Trata-se de norma procedimental de controle, cuja inobservância, quando muito, poderia ensejar exigência de regularização formal, jamais a desconstituição do crédito regularmente existente. O CTN, em seu art. 113, § 3.º, é claro ao determinar que "a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária", sem autorizar a extinção do direito substantivo correspondente.

O crédito não foi gerado por ato da Impugnante, e sim escriturado ao longo do tempo pela BIGSAL - sob o regime de não-cumulatividade da LC 87/96 - e por ela já submetido a fiscalização ordinária no período em que esteve ativa. Trata-lo como "pagamento antecipado pendente de homologação" inverte a natureza jurídica do instituto: o saldo credor é ativo escritural, regido pelos arts. 19 a 25 da LC 87/96, e não "pagamento" submetido ao regime do art. 150 do CTN. Ao confundir as duas figuras, o lançamento operou erro de direito apto a, por si só, conduzir a sua nulidade material.

Alega o sujeito passivo que a interpretação conferida ao art. 51, inciso I, do RICMS/RO pela fiscalização foi inadequada, devendo o dispositivo ser interpretado em harmonia com a Lei Complementar n.º 87/1996 e com o Código Tributário Nacional.

Também neste ponto é necessário estabelecer uma distinção fundamental entre controle administrativo do crédito fiscal e existência do direito material ao crédito.

A exigência de prévia homologação prevista no regulamento pode constituir mecanismo legítimo de controle e fiscalização da Administração Tributária, destinado a verificar a origem, a documentação, a escrituração e a legitimidade do saldo credor.

Entretanto, a exigência de procedimento de controle não pode ser automaticamente convertida em causa de extinção do direito material ao crédito quando inexistir previsão legal expressa estabelecendo essa consequência.

O princípio da legalidade tributária, previsto no art. 97 do CTN, impede que ato regulamentar seja utilizado para criar, por via interpretativa, hipótese nova de perda ou extinção de crédito fiscal não estabelecida pela legislação de hierarquia superior.

Ainda que se entenda que a prévia homologação constitui requisito procedimental para o aproveitamento do crédito, deve-se verificar qual consequência jurídica a legislação estabelece para sua inobservância.

O art. 51, I, do RICMS/RO não pode ser interpretado de forma isolada, tampouco de modo a criar, por simples ato regulamentar, uma espécie de penalidade material consistente na extinção do crédito fiscal.

A obrigação de submeter o crédito à análise da Administração Tributária possui natureza instrumental: destina-se a permitir ao Fisco verificar a regularidade do crédito.

Essa finalidade fiscalizatória não se confunde com a criação de uma condição constitutiva do próprio direito material.

A distinção é relevante porque o crédito fiscal, em tese, decorre das operações que lhe deram origem e da legislação que disciplina o regime de não cumulatividade. A homologação administrativa constitui mecanismo de controle dessa situação, e não necessariamente a fonte originária do direito.

O próprio art. 113, § 3.º, do CTN, ao disciplinar as obrigações acessórias, estabelece que sua inobservância se converte em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, não autorizando, por si só, a conclusão de que toda obrigação acessória não cumprida acarrete a extinção do direito material relacionado à operação.

Desse modo, ainda que se reconheça que a contribuinte deveria ter submetido previamente o saldo credor à análise fiscal, tal circunstância não conduz automaticamente à conclusão de que o crédito não existe ou de que sua utilização configura, por si só, apropriação indevida.

Para que se pudesse exigir o próprio imposto correspondente, seria indispensável demonstrar que o crédito utilizado era inexistente, ilegítimo, irregular ou superior àquele efetivamente suportado pelas operações anteriores.

Essa demonstração, contudo, não se verifica nos elementos probatórios considerados no presente lançamento.

3.5 - Sobre o Item V da Defesa.

Alega o sujeito passivo que a empresa cumpriu substancialmente o Art. 51, I do RICMS-RO. A própria autoridade fiscal, nos autos do PAT n.º 202000200116324/E20180020005158, realizou análise específica sobre o saldo credor da BIGSAL, examinou sua EFD ICMS/IPI e consignou de forma expressa

que “foi possível identificar o saldo credor no valor de R$ 3.840.468,62”. Em outras palavras: o Fisco já auditou, já examinou e já constatou - documentalmente - a existência do crédito. A finalidade do art. 51, I, do RICMS/RO - aferir a legalidade do valor escriturado - foi plenamente alcançada.

O PAT n.º 202000200116324/E20180020005158 citado pelo sujeito passivo, refere-se a Notificação expedida a empresa, requerendo que a mesma informasse o número do procedimento administrativo que autorizou a homologação do crédito do imposto, por ela escriturado e que permitiu a apropriação do mesmo.

No decorrer daquele processo, o servidor fiscal identificou o saldo credor no valor de R$ 3.840.468,62 que constava na declaração da EFD-SPED FISCAL da empresa BIGSAL e que havia sido transportado para a EFD-SPED FISCAL da empresa TROUW NUTRITION.

O PAT n.º 202000200116324/E20180020005158 não é um procedimento de auditoria no crédito tributário escriturado pela empresa BIGSAL, razão pela qual não é possível admitir ou supor que o referido crédito fiscal já foi auditado e que a finalidade do art. 51, I, do RICMS/RO – de aferir a legalidade do valor escriturado – já houvesse sido plenamente alcançada.

O sujeito passivo equivoca-se em sua conclusão. Da análise da comunicação entre o Fisco e a empresa, do alcance da presente ação fiscal, resta claro que em nenhum momento o Fisco realizou a fiscalização para assegurar que o montante do saldo credor no valor de R$ 3.840.468,62 escriturado pela empresa BIGSAL está correto, portanto, o mesmo em nenhum momento foi homologado pelo Fisco até a presente ação fiscal.

Dessa forma, a finalidade do art. 51, I, do RICMS/RO - aferir a legalidade do valor escriturado – não foi até o momento, realizada.

Uma vez que o Fisco constatou o descumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo, ao ter registrado o valor do saldo credor em sua EFD pela sucessão empresarial, sem ter requerido e obtido a sua prévia homologação em processo de auditoria fiscal, poderia ter lavrado a multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Outra coisa, porém, é constituir obrigação tributária principal como se estivesse comprovado que o saldo credor não existia.

A constituição do crédito tributário exige demonstração concreta da ocorrência do fato gerador e da obrigação correspondente, não sendo suficiente substituir a prova da inexistência do crédito pela simples constatação de que ele não foi previamente homologado.

A atuação administrativa tributária deve buscar a verdade material dos fatos, especialmente quando a consequência pretendida é a constituição de crédito tributário.

Por isso, a ausência de auditoria material sobre a conta gráfica da BIGSAL enfraquece, e não fortalece, a conclusão de que o crédito seria indevido.

3.6 - Sobre o Item VI da Defesa.

Segundo o sujeito passivo há contradição administrativa qualificada, descumprindo a unicidade da administração e da vedação ao comportamento contraditório. Não se trata de mera divergência interpretativa entre órgãos distintos da Administração, mas de contradição material praticada pelo mesmo agente fiscal, em processos conexos, acerca do mesmo crédito fiscal e da mesma sucessão societária. O princípio da unicidade (ou unidade) da Administração Pública é corolário direto dos princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade e eficiência (art. 37, caput, da CF/88, igualmente repetidos pela Lei n.º 9.784/1999, de aplicação subsidiaria ao processo administrativo tributário). Por força desse princípio, a Administração, em todas as suas manifestações, deve ser tratada como ente Único e coeso: seus atos anteriores vinculam e limitam os atos posteriores, sendo defesa a contradição entre manifestações do mesmo agente, sobre o mesmo fato jurídico, em processos administrativos relacionados. Intimamente ligada a essa diretriz, a vedação ao comportamento contraditório (venire contra factum proprium) é princípio geral de direito com plena aplicação no Direito Administrativo e Tributário: impede que um sujeito - público ou privado - adote conduta incompatível com comportamento anterior que gerou legitima confiança na contraparte.

Segundo ele, no caso concreto, a SEFIN/RO:

i) constatou documentalmente o saldo credor;

(ii) reconheceu a regularidade da incorporação societária da BIGSAL pela Impugnante, perante a JUCER/RO e a Receita Estadual;

(iii) admitiu, pelo próprio agente autuante, a viabilidade procedimental da homologação do crédito sucessório; e, contraditoriamente,

(iv) autuou a Impugnante pelo aproveitamento do mesmo crédito, sob o fundamento de ausência de formalidade que ela própria havia sinalizado realizar.

O Tribunal de Justiça de Rondônia ja decidiu nessa exata linha: “De acordo com a teoria do venire contra factum proprium, a confiania despertada na outra parte com a primeira manifestação de vontade não deve ser desfeita por um comportamento contraditório. (...) Na hipótese, criou-se uma expectativa de regularidade na apelante, de forma que o Fisco agiu com comportamento contraditório, afastando-se a presunção de legalidade do ato.” (TJRO - Apelação Civel nº 7006425-85.2021.8.22.0005, 2.º Câmara Especial, Rel. Des. Miguel Monico Neto, j.21/11/2022).

A Administração Pública deve, efetivamente, atuar de maneira coerente, objetiva e racional, especialmente quando suas manifestações anteriores guardam relação direta com os mesmos fatos e documentos examinados em procedimento posterior.

Entretanto, é necessário estabelecer os limites dessa afirmação. O simples fato de determinado servidor ter identificado documentalmente a existência de um

saldo credor não significa que tenha ocorrido sua homologação ou validação material.

Nesse ponto, assiste razão à fiscalização ao esclarecer que o procedimento anterior não realizou auditoria específica sobre a origem e a legitimidade de todos os créditos que compunham o saldo.

Portanto, não se pode afirmar que o Fisco tenha anteriormente reconhecido, de maneira definitiva, a legitimidade do valor de R$ 3.840.468,62.

A nosso ver existe sim uma contradição quanto ao fato de que o servidor do fisco admitir a viabilidade procedimental da homologação do crédito sucessório por meio da auditoria específica nos créditos fiscais e, contraditoriamente, ter realizado uma fiscalização apenas do ponto de vista da formalidade.

A fiscalização realizada é precária e provisória, pois quando for realizada a auditoria fiscal nos créditos fiscais apropriados pela empresa BIGSAL, o Fisco poderá chegar a diversas conclusões, inclusive a de que os créditos fiscais são integralmente devidos! O que torna a presente autuação desnecessária e inócua.

A atuação administrativa deve guardar correspondência entre a prova produzida e a consequência jurídica dela extraída.

Se a Administração ainda não examinou a origem e a legitimidade dos créditos, não dispõe de elemento suficiente para afirmar que o saldo é indevido apenas porque não foi previamente homologado.

Nesse sentido, a questão não está propriamente em reconhecer que o Fisco teria anteriormente “homologado” o crédito, mas em reconhecer que a Administração não produziu, no presente procedimento, prova suficiente de que o crédito materialmente inexistia.

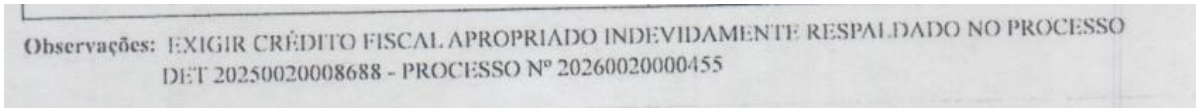
A distinção é relevante porque o princípio da unidade da Administração Pública não impede a revisão ou correção de atos administrativos anteriores, quando juridicamente cabível. O que não se mostra admissível é extrair de uma constatação meramente formal uma conclusão material que não foi demonstrada pela correspondente instrução probatória.

3.7 - Sobre o Item VII da Defesa.

Alega o defendente que o processo é nulo por violação ao devido processo legal administrativo, por vício de instrução, de finalidade e de motivação. A Designação de Fiscalização que originou os trabalhos não foi expedida para verificar a regularidade da apropriação do crédito, mas, expressamente, para “exigir crédito fiscal apropriado indevidamente respaldado no processo DET 20250020008688” - assim consta, literalmente, no campo de observações do documento. Em outras palavras: a conclusão do trabalho de fiscalização - “exigir o crédito” - estava predeterminada no próprio ato de designação, antes do início de qualquer atividade probatória. A auditoria, no Estado de Direito, é meio investigativo. Sua finalidade é apurar; jamais executar uma conclusão

administrativamente pré-formada. A Lei n.º 9.784/1999 - aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário estadual - é categórica ao impor a Administração os deveres de atuar "conforme a lei e o Direito", com "objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades", com "adequação entre meios e fins" e segundo padres éticos de "probidade, decoro e boa-fé" (art. 2.º, caput e parágrafo nico, incisos III, IV e VI). Designar uma fiscalização para "exigir'" - e não para apurar - viola, simultaneamente, os princípios da impessoalidade, da finalidade, do devido processo legal administrativo e da motivação. A consequência é direta: o procedimento que dai resultou nasceu viciado em sua finalidade, e o ato final - o Auto de Infração - herda a invalidade do ato instaurador. A nulidade, neste caso, decorre não de um erro pontual de fundamentação, mas da prévia pré-formação do juízo administrativo, em afronta a objetividade e a imparcialidade que devem reger a atuação fiscal.

A presente auditória foi realizada na modalidade específica:


Observações: EXIGIR CRÉDITO FISCAL APROPRIADO INDEVIDAMENTE RESPALDADO NO PROCESSO DET 20250020008688 - PROCESSO Nº 20260020000455

Conforme podemos consultar o documento original na folha de nº 17 dos autos.

Conforme consta dos autos, entretanto, a presente fiscalização foi realizada na modalidade específica, prevista na regulamentação administrativa, tendo como objeto a verificação do cumprimento do art. 51, I, do RICMS/RO.

O simples fato de a designação indicar o objeto da fiscalização não conduz, por si só, à nulidade do procedimento, desde que a atividade fiscal tenha sido efetivamente desenvolvida dentro dos limites da legislação e assegurados ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa.

Assim, não se acolhe a alegação de nulidade da fiscalização exclusivamente em razão da forma como foi redigida a designação.

3.8 - Sobre o Item VIII da Defesa.

Argumenta o impugnante que não houve prejuízo ao erário. O crédito objeto da autuação não foi gerado artificialmente pela Impugnante, mas decorre de saldo preexistente e regularmente escriturado pela incorporada BIGSAL, oriundo de

ICMS efetivamente recolhido nas operações anteriores. O próprio Relatório Circunstanciado, em seu item 8, ao trazer a informação das EFDs da BIGSAL (períodos 01/2024 03/2024), consigna textualmente o saldo de R$ 3.840.468,62 como "Valor Total do Saldo Credor do período ANTERIOR". Vale dizer, o próprio autuante, tem conhecimento que o crédito preexistia a apropriação e não foi gerado pela sucessora. Em termos concretos:

- o crédito de R$ 3.840.468,62 já existia e estava contabilizado na conta gráfica estadual da BIGSAL;
- o ICMS subjacente ao crédito foi efetivamente recolhido nas operações de entrada;
- o saldo não foi utilizado pela incorporada antes da sucessão;
- a Impugnante simplesmente assumiu - na condição de sucessora universal o aproveitamento de crédito que o ordenamento garante.
- Não houve aproveitamento em duplicidade; não houve citação de crédito fictício; não houve prejuízo ao Erário.

Esse elemento é determinante para afastar tanto a exigência principal quanto, especialmente, a multa qualificada de 90%, porquanto não há lesão concreta ao interesse público a justificar penalidade dessa magnitude.

Em relação a esses argumentos do sujeito passivo, concordamos com eles.

3.9 - Sobre o Item IX da Defesa.

Argumenta o impugnante que a multa aplicada de 90% é inadequada e desproporcional. No presente caso, o crédito é existente, legitimo e foi documentalmente constatado pela própria Administração. Houve, no Auto de Infração, manifesto erro de subsunção: aplicou-se o tipo da apropriação "indevida" a um crédito reconhecidamente devido.

Sobre este ponto é preciso separar o conceito de devido, relativo a forma e o devido em relação a essência.

Conforme visto e analisado no Item I deste julgamento, a empresa TROUW NUTRITION BRASIL tem direito ao crédito fiscal da empresa incorporada BIGSAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SUPLEMENTOS PARA NUTRIÇÃO ANIMAL S/A (CNPJ n.º 05.647.897/0001-63), nos termos do Art. 132 do CTN, 116 do Código Civil e do Art. 227 da Lei das S/As.

A forma de registrar esse crédito fiscal é o transporte o seu valor da EFD da empresa incorporada BIGSAL para a EFD a empresa TROUW NUTRITION

BRASIL. Quanto a este aspecto procedimental de registro do valor do crédito, o mesmo está correto e por assim dizer, é devido.

No entanto, do ponto de vista da essência, da idoneidade, da correção, da legimitidade dos valores registrados a título de créditos fiscais pela empresa incorporada BIGSAL, ainda não podemos afirmar que o valor de R$ 3.840.468,62 é devido.

Apenas após ser realizada uma auditoria específica na conta gráfica da empresa BIGSAL é que será possível confirmar a idoneidade, a correção e a legimitidade dos valores registrados a título de créditos fiscais pela empresa.

A **Constituição Federal de 1988** estabelece que:

*"**Art. 155**. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

*XII - **cabe à lei complementar:***

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

*c) **disciplinar o regime de compensação do imposto;***

A LC 87/96 estabelece as normas gerais do ICMS. Em seus artigos 19 a 33 regula as hipóteses de uso e compensação dos créditos fiscais, mas não estabeleceu a vedação da apropriação de crédito fiscal oriundo da sucessão empresarial por incorporação.

A Lei 688/96 em seus artigos 34 a 40 traz as diversas hipóteses de vedação, estorno e anulação de crédito fiscal. Mas não estabelece a hipótese de vedação de apropriação de crédito oriundo da sucessão por incorporação de empresa.

O RICMS-RO Decreto nº 22.721/2018 é um decreto regulamentar e como tal não podem inovar na ordem jurídica, criando obrigações, restrições ou hipóteses não previstas em lei, é um dos pilares do princípio da legalidade administrativa previsto nos arts. 5º, II, e 37 da Constituição Federal.

O Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência reiterada no sentido de que o poder regulamentar é subordinado à lei.

STF - RE 583.785 AgR

"Os atos normativos secundários não podem criar obrigações, limitações ou restrições não previstas na lei que pretendem regulamentar."

A regulamentação administrativa não pode ultrapassar os limites estabelecidos pelo legislador.

O Ministro Celso de Mello consignou (STF - ADI 1.296-MC) que:

"O legislador não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre matérias submetidas à reserva legal."

O STF concluiu que é inconstitucional transferir ao Executivo competência para criar disciplina normativa que deveria ser estabelecida diretamente por lei. O regulamento não pode substituir a lei nem criar situações jurídicas novas.

O RICMS-RO pode estabelecer a necessidade de realizar uma auditoria nos créditos fiscais herdados pela empresa sucessora, mas não pode impedir o registro do valor escritural que constava na EFD da empresa incorporada para a EFD da empresa incorporadora, pois ao proceder dessa forma, cria na prática uma nova hipótese de vedação e anulação de crédito fiscal para a qual inexiste previsão legal.

Este Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais, por ocasião da publicação da sua Súmula 02, já havia analisado e proferido decisões desfavoráveis à administração pública, quando o regulamento do ICMS afrontava e contrariava a previsão legal da Lei 688/96.

No presente auto de infração, estamos diante do mesmo fato. A fundamentação para a autuação é texto previsto no RICMS-RO inexistente na Lei 688/96.

A manutenção desse auto de infração traz manifesto prejuízo ao contribuinte que não poderá se aproveitar do crédito fiscal a que tem direito pela sucessão empresarial.

A administração pública fazendária pode e deve realizar auditoria para validar a idoneidade, a correção, a legitimidade, a legalidade dos valores registrados a título de créditos fiscais pela empresa incorporada BIGSAL, não pode sem respaldo legal impedir o transporte desses valores para a escrita fiscal da empresa sucessora.

O Auto de Infração parte da ausência de homologação para concluir pela apropriação indevida do crédito, sem que tenha sido realizada, no procedimento, a necessária investigação material sobre a origem e a legitimidade dos valores que compunham o saldo credor.

A fiscalização transforma a ausência de uma formalidade de controle em presunção de inexistência do próprio crédito. Essa conclusão não encontra suporte probatório suficiente.

A Administração Pública Tributária deve pautar sua atuação pela legalidade, pela verdade material e pela adequada correspondência entre os fatos comprovados e a consequência jurídica aplicada.

No caso concreto, a ausência de homologação prévia poderia justificar a adoção das medidas administrativas cabíveis para assegurar o cumprimento do procedimento previsto no regulamento, inclusive eventual aplicação de penalidade formal, desde que presentes seus pressupostos legais. Não autoriza, contudo, por si só, a constituição da obrigação tributária principal correspondente à totalidade do saldo credor, sem demonstração de que o crédito era efetivamente indevido.

Quanto à multa de 90%, a sua manutenção pressuporia, igualmente, a comprovação da conduta infracional que lhe serve de fundamento. Se a materialidade da apropriação indevida não foi demonstrada, a penalidade, por consequência, também não pode subsistir.

Portanto, não se trata de reconhecer que a empresa estaria dispensada do cumprimento das normas de controle estabelecidas pela Administração Tributária.

O que se reconhece é que o descumprimento de procedimento administrativo não pode ser automaticamente equiparado à inexistência do crédito fiscal, especialmente quando o saldo já constava da escrituração da empresa incorporada e não houve auditoria material conclusiva capaz de infirmar sua legitimidade.

A Administração Tributária conserva o poder-dever de fiscalizar a origem e a legitimidade dos créditos fiscais da empresa BIGSAL. Entretanto, enquanto não demonstrada a efetiva inexistência, ilegitimidade ou irregularidade dos créditos que compõem o saldo, não há base probatória suficiente para sustentar a exigência do imposto como decorrência de suposta apropriação indevida.

Dessa forma, diante do conjunto probatório constante dos autos, conclui-se que a autuação se fundamentou essencialmente em irregularidade de natureza formal — ausência de prévia homologação — sem que tenha sido comprovada a correspondente irregularidade material do crédito fiscal.

A exigência tributária, contudo, não pode ser sustentada por presunção de que a ausência de homologação equivale à inexistência do crédito. Por conseguinte, não restou comprovada a ocorrência da infração material que fundamentou a constituição do crédito tributário objeto do Auto de Infração, razão pela qual a exigência não deve ser mantida.

4 – CONCLUSÃO

De acordo com o previsto no artigo 15, I, da Lei nº 4929/2020 no uso da atribuição disposta no artigo 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157, de 24 de julho de 2000, julgo o auto de infração **IMPROCEDENTE** e INDEVIDO o crédito tributário no valor de R$ 3.840.468,62.

Em razão do valor do crédito tributário ser superior a 300 (Trezentas) UPFs, neste ato interponho o Recurso de Ofício, nos termos do Art. 132 da Lei nº 688/96, para o reexame necessário na 2ª Instância do TATE-RO.

5 – ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o sujeito passivo do teor desta decisão, informando que o mesmo poderá apresentar Recurso Voluntário perante a Segunda Instância do TATE, caso assim deseje.

Porto Velho, 14 de agosto de 2026.

Anderson Aparecido Arnaut
Julgador de 1ª Instância