



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

**SUJEITO PASSIVO:** *NOUFAIDIEU COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA*

**ENDEREÇO:** *RUA JARDINS, 1641 - BAIRRO NOVO - PORTO VELHO/RO - CEP: 76817-001*

**PAT Nº:** *20212700100311*

**DATA DA AUTUAÇÃO:** *28/09/2021*

**CAD/CNPJ:** *29.334.671/0001-70*

**CAD/ICMS:** *00000004951875*

**DECISÃO NULO Nº: 2022/1/46/TATE/SEFIN**

1. Não recolhimento do ICMS | Serviço de Transporte | 77, IV, A, 1 2. Defesa Tempestiva 3. Infração Ilidida 4. Auto de infração Nulo

**INTRODUÇÃO**

Antes do início do julgamento do auto de infração, insta ressaltar que fora feito despacho para o autor do feito, conforme a seguir transcrito:

*Refere-se o auto de infração a procedimento de fiscalização que indica que o contribuinte auditado apurou imposto a menor no ano de 2019.*

*A base da constatação se deu de forma genérica, já que a ação fiscal se prestou a refazer a escrita fiscal do sujeito passivo, com base nas notas fiscais de entrada e de saída (e ajustes EFD), onde expressou em planilha a diferença de imposto apurado a menor (R\$ 193.756,78).*

*O auto capitula a infração citando apenas os Decretos que aprovaram os*

*RICMS aplicados ao fato (Regulamento novo e antigo). É conveniente que se corrija esta formalidade de citação, inclusive porque o Regulamento de ICMS antigo, aprovado pelo Decreto 8.321/1998, sequer estava vigente à época de ocorrência dos fatos geradores que culminaram na lavratura do auto de infração. Aliás, os dispositivos que seriam capitulados como de infração se referem a dispositivos infringidos (do RICMS e não do Decreto), sendo que a infração (que é o requisito do auto de infração, assim como a penalidade) está corretamente capitulada conforme citação dos dispositivos da Lei 688/1996: artigo 77, inciso IV, alínea a, item 1, cujo texto representa a infração e o quantum a penalidade da multa aplicada. Esta capitulação de infração basta para que o auto esteja correto.*

### **Da acusação genérica da infração**

*O auto de infração possui uma acusação genérica de falta de pagamento de ICMS.*

*Sustenta a acusação fiscal o refazimento da escrita fiscal do contribuinte, que é um trabalho complexo, suscetível de erros, que não demonstra com clareza a infração praticada pelo contribuinte e que, inclusive, dificulta a elaboração da defesa em relação aos fatos. Afinal, onde está o erro cometido sujeito passivo em sua escrita fiscal?*

*Não é pertinente que se conclua a auditoria sem que se demonstre o erro do sujeito passivo auditado ou que a infração se sustente apenas pela apuração do tributo feita pela ação fiscal comparativamente distinta do que fora apurado pelo contribuinte.*

*A tipificação da infração dada pelo auto (Lei 688/1996 – artigo 77, IV, a-1) possui uma condicionante em seu texto: “nas hipóteses para as quais não haja previsão de penalidade específica”. Obviamente, pela reconstituição da EFD feita pelo fisco, caso esta esteja correta e errada esteja a apuração do contribuinte, teremos a ocorrência de infrações específicas que determinam essa circunstância: ou vinculadas a apropriações de crédito a maior, ou por situações de diminuições de débitos. E para todas as situações haverá uma infração específica.*

### **Da especificidade da infração**

*Esta unidade de julgamento, ao esmiuçar os documentos e arquivos do processo, verificou que **a EFD do contribuinte possui registros de saídas de documentos fiscais que se referem a mercadorias tributadas, mas que foram escrituradas como sendo isentas.** Ou o documento fiscal foi emitido de forma errada, ou foi escriturado de forma errada.*

*Em relação aos erros de entrada (créditos apropriados indevidamente), esta análise de julgamento verificou que **o sujeito passivo escriturou créditos vinculados a documentos fiscais que já foram tributados por substituição tributária, o que contraria a legislação tributária.***

*E sugere-se que seja feita a auditoria sem a restituição da conta gráfica do contribuinte. Este procedimento é deveras trabalhoso e passível de erros, o que inviabiliza o sucesso da autuação fiscal (a planilha elucidativa da autuação fiscal erra ao transportar saldo de crédito apurados negativamente - que seriam débitos - para o período seguinte: erro nos meses de janeiro e fevereiro). Que se faça um auto para cada tipo de infração: apropriação indevida de crédito e imposto apurado a menor em documento fiscal. Demonstrado isto, tem-se a clareza dos fatos.*

*Enfim, a ação fiscal apresentou uma apuração de ICMS baseada nos mesmos documentos que foram utilizados pelo contribuinte e que resultaram numa apuração a menor.*

*É necessário que sejam demonstrados os erros cometidos pelo contribuinte e que resultaram em uma apuração a menor de ICMS em suas EFDs, o que se dá de forma mais clara e objetiva sem que se faça a reconstituição da escrita fiscal do sujeito passivo.*

*Comprovado que houve apropriação a maior de crédito em entradas, deve ser assim tipificada a infração e lavrado o auto por tal circunstância.*

*Comprovado que houve emissão de documentos fiscais com apuração a menor de imposto (e assim escriturados nas EFDs correspondentes), deve ser assim tipificada a infração e lavrado o auto por tal circunstância.*

*Porto Velho, 23 de maio de 2022.*

**RENATO FURLAN**  
**Auditor Fiscal de Tributos Estaduais**  
**Julgador de 1ª Instância TATE/RO**

Apesar do indicativo de refazimento da ação fiscal, o agente responsável pela ação fiscal declinou-se da feitura de aditamento do auto de infração, razão pela qual prossegue o julgamento em seu rito normal acerca do auto originalmente lavrado.

## 1. RELATÓRIO

Conforme exposto no despacho inicial, a ação fiscal da auditoria consistiu em refazer a escrita fiscal do contribuinte e, conforme o imposto apurado pelo fisco, comparado com o que o sujeito passivo teria escriturado em sua EFD, lavrou-se o auto de infração pela diferença do imposto declarado pelo estabelecimento alvo do procedimento.

Como resultado, o autor da ação fiscal qualificou o fato como sendo uma infração de falta de recolhimento de ICMS devido, e lançou o crédito tributário constituído de imposto, atualização monetária e juros, além da penalidade de multa.

A infração foi capitulada com base apenas nos Decretos que aprovaram o RICMS (novo e antigo): artigos 29 e 30 Decreto 8321/98; artigos 33, 52 e 53 Decreto 22721/18; artigos 106 e 107, Anexo XIII, Decreto 22721/18; tendo sido citados, também, os artigos 41 a 44 Lei 688/96.

A penalidade de multa foi a do artigo 77, inciso IV, alínea a-1 da Lei 688/1996, tendo sido assim constituído o crédito tributário:

ICMS	193.756,78
Multa	227.358,41
Juros	53.425,71
At. Monetária	58.863,74
TOTAL	533.404,64

Houve Termo de Início de Fiscalização notificado pessoalmente ao sujeito passivo em 18/05/2021, com documento enviado via DET também (com ciência nessa mesma data). Houve prorrogação de prazo para a execução dos trabalhos até a data final de 14/11/2021.

A lavratura do auto de infração se deu em 29/09/2021, com ciência do sujeito passivo em 05/10/2021. Após ciência, o Sujeito Passivo apresentou defesa tempestiva.

## 2. ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

A defesa inicia com alguns acontecimentos anteriores à ação fiscal em tela, cujo ápice de relevância se dá com a afirmação de que *“o autuado efetuou em 04-2021 a retificação de todos seus arquivos digitais (SPED ICMS-EFD), e tributou seus produtos conforme solicitação dos auditores, pois foi encontrado uma divergência entre a tributação aplicada e o REGIME TRIBUTÁRIO do recorrente.”*

Informa que as retificações dos arquivos de sua EFD foram transmitidas pelo SPED no mês anterior ao Termo de Início de Fiscalização que culminou no auto de infração em lide.

Alega que, na pressa de sanar os problemas em sua escrita fiscal, quando da retificação de suas EFD's, tributou indevidamente produtos que não possuem saídas com débito de imposto, fato que causou prejuízo ao recorrente e não foi considerado pela fiscalização. Justifica, ainda, os erros de não

tributação das EFD's originais pelo fato de entender, erroneamente, que o regime de tributação do estabelecimento era do Simples Nacional.

Segundo a defesa, por conta de não terem sido consideradas suas EFDs retificadoras no procedimento fiscal, entende estar havendo uma dupla tributação, tanto pelo auto lavrado quanto pelos registros das EFDs retificadoras enviadas pelo SPED ao fisco.

Por fim, pede pela baixa do auto lavrado - entendendo-se isto como improcedência ou nulidade do auto de infração.

### 3. FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

#### 3.1 – Ação fiscal com acusação genérica

Esta unidade de julgamento entende ser indevida a sustentação dos dizeres acusatórios da ação fiscal com base apenas no refazimento da escrita fiscal do contribuinte, sem que se aponte o erro existente nas EFDs do estabelecimento auditado que culminaram na diferença de valores do ICMS apurado pelo procedimento fiscal.

Como dito em despacho inicial que sugeriu o refazimento do auto de infração, “o refazimento da escrita fiscal do contribuinte é um trabalho complexo, suscetível de erros, que não demonstra com clareza a infração praticada pelo contribuinte e que, inclusive, dificulta a elaboração da defesa em relação aos fatos. Afinal, onde está o erro cometido sujeito passivo em sua escrita fiscal?”

Além disso, a utilização de capitulação da penalidade de multa indicada pelo auto de infração (artigo 77, inciso IV, alínea a-1 da Lei 688/1996) informa expressamente uma condicionante para sua utilização “nas hipóteses para as quais não haja previsão de penalidade específica”.

Ora, sendo apurado imposto devido a maior pela ação fiscal em relação ao que consta nas EFDs do sujeito passivo, certamente se tem algum problema de escrituração nas saídas de mercadorias ou nos registros de entradas que ensejam em infrações específicas com penalidades próprias aos fatos, sejam vinculadas a apropriações de crédito a maior, ou por situações de diminuições de débitos. E para todas as ocorrências haverá uma infração específica, já que a ação fiscal dispõe das notas fiscais de entrada e de saída, bem como dos Livros Fiscais com os registros dos documentos pertinentes.

Pelo texto dado pelo artigo 77, IV, a-1, temos:

*Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes:*

*IV - infrações relacionadas ao pagamento, retenção ou apuração do ICMS:*

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

*1. do valor do imposto não pago, por deixar de pagá-lo ou contribuir para que o sujeito passivo deixe de pagá-lo, mediante ação ou omissão que*

*resulte na falta de pagamento, nas hipóteses para as quais não haja previsão de penalidade específica;*

Aprofundando na compreensão dos dizeres da lei transcritos, além da ocorrência excludente para o uso desta capitulação (*nas hipóteses para as quais não haja previsão de penalidade específica*), importante ressaltar que a multa de 90% indicada pelo não pagamento do imposto está vinculada à condicionante de ação ou omissão que deve ser demonstrada pelo auto de infração. Esta ação ou omissão é a infração que resulta no não pagamento do imposto, por isso é imprescindível que se indique qual o ilícito cometido pelo sujeito passivo que resultou na diminuição do imposto devido.

Perceba-se que se não indicada a ação ou omissão contrárias à legislação, do que o sujeito passivo vai se defender? O que ele cometeu de errado?

O entendimento para a aplicação do artigo 77, inciso IV, a-1 é o de que seu uso se dá quando a irregularidade praticada pelo contribuinte (não a falta de pagamento, mas a ação ou omissão que a provoca) não possua penalidade específica prevista na lei. Se o fisco não demonstra a conduta ilícita do contribuinte, não há espaço para a aplicação de qualquer penalidade de multa. O deixar de pagar, isoladamente, não é motivo para a lavratura do auto de infração.

Ainda referente aos indicativos do despacho da unidade de julgamento, observou-se que as citações das infrações apostas no auto de infração se deram apenas pelos Decretos que aprovaram os RICMS. Há duas impertinências nesta situação: 1) o Decreto 8.321/1998 não estava vigente à época dos fatos (2019); 2) os Decretos não possuem os artigos indicados pelo auto, os artigos se referem ao Regulamento do ICMS e o Decreto apenas aprovou o Regulamento.

### **3.2 – Da especificidade da infração no caso concreto**

Conforme dito pela análise inicial desse julgamento no encaminhamento da diligência para o autor do feito, existem registros de lançamentos de apropriações de créditos referentes a entradas de produtos já tributados por substituição tributária (esta é a ação ilícita que resulta na falta de pagamento do imposto).

Especificando a infração: o valor de créditos apropriados indevidamente por tal circunstância é de R\$ 34.211,24. Para tanto junta-se ao e-PAT planilha detalhada com as notas escrituradas (arquivo xlsx “Créditos Apropriados Indevidamente 2019”). E esta infração possui enquadramento próprio com penalidade correspondente distinta (artigo 77, inciso V, alínea a-1) do que constou de forma genérica no auto lavrado (artigo 77, inciso IV, alínea a-1), fato que afasta a imposição do que se capitulou no auto de infração, dado o conteúdo excludente do texto: *“nas hipóteses para as quais não haja previsão de penalidade específica”*. **A apropriação indevida de crédito é ação que causa o não pagamento do imposto.**

Na descrição da infração feita pelo auto e no relatório de fiscalização do procedimento fiscal não há menção a essas ocorrências.

### **3.3 – Planilha da ação fiscal: erro no cálculo de saldo credor (jan/2019)**

A planilha que detalha a constituição do crédito tributário feita pelo fisco (RECONSTITUIÇÃO EFD) apresenta uma apuração de ICMS, em janeiro de 2019, no valor de R\$ 8.178,65, em contra partida a apuração feita pelo contribuinte de R\$ 11.781,65. Mas a planilha fiscal informa um saldo credor de R\$ 8.178,65 a ser transportado para o período seguinte que não tem razão de existir.

#### **3.3.1 - Planilha da ação fiscal: erro continuado no mês de fevereiro**

No mês de fevereiro a planilha do fisco informa uma apuração de imposto devido (derivada da diferença entre débitos e créditos) no valor de R\$ 15.778,48. A mesma planilha indica saldo credor do mês anterior no valor de R\$ 8.178,65, porém, finaliza com uma diferença de imposto não pago de R\$ 17.070,89. Não há razão na conclusão desse valor.

### **3.4 – Planilha da ação fiscal: comprovação de notas fiscais emitidas com destaque de imposto e escrituradas como isentas ou não tributadas**

O arquivo “03 AUDITORIA 2019 NOUFAIDIEU COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA ok.xlsx”, onde está a planilha de reconstituição da EFD citada nos itens anteriores, possui as planilhas com as NFC-es emitidas pelo sujeito passivo em cada mês do ano da ação fiscal.

Em todos os meses do ano de 2019, a partir de março, a escrita fiscal do sujeito passivo registrou sem o débito do ICMS no Livro de Registro de Saídas, quase a totalidade dos documentos fiscais por ele emitidos com destaque do imposto em operações de vendas. Esta infração possui enquadramento próprio com penalidade correspondente distinta (artigo 77, inciso X, alínea b-4) do que constou de forma genérica no auto lavrado (artigo 77, inciso IV, alínea a-1). Na descrição da infração feita pelo auto e no relatório de fiscalização do procedimento fiscal não há menção a essas ocorrências.

### **3.5 – Alegação da defesa acerca das EFDs retificadoras**

A alegação da defesa não se aplica à auditoria do ano de 2019, já que, como dito, inexistem os lançamentos dos débitos de ICMS destacados na quase totalidade dos documentos emitidos pelo contribuinte no período de março a dezembro de 2019.

## **4. CONCLUSÃO**

1) Há falhas na planilha elaborada pela ação fiscal que comprometem o resultado do crédito tributário apurado pelo auto de infração, especificamente nos meses de janeiro e fevereiro de 2019.

2) Além disso, como causa de nulidade, não houve a demonstração das infrações cometidas pelo sujeito passivo de forma específica, tal como apresentado por esta análise de julgamento. Existem apropriações indevidas de crédito e também a escrituração sem débito como causa de nulidade, de NFC-e's emitidas pelo sujeito passivo e que tiveram destaque do ICMS; para tais ocorrências há penalidades próprias que afastam o que se capitulou pelo auto de infração como infração e multa. Tais fatos impedem que prevaleça a acusação genérica feita pela ação fiscal acerca do enquadramento dos fatos no artigo 77, inciso IV, alínea a-1 da Lei 688/1996.

Por tais razões, julgo **NULO**, por vício material, o auto de infração e declaro indevido o crédito tributário no valor originalmente constituído de R\$ 533.404,64.

Por se tratar de decisão contrária à Administração Tributária, com importância de valor excluído acima de 300 UPF's, interpõe-se o recurso de ofício.

## 5. ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o contribuinte da decisão de Primeira Instância.

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

Porto Velho, 01 de novembro de 2022.

**RENATO FURLAN**

**Julgador de 1ª Instância TATE/RO**



Documento assinado eletronicamente por:

**Renato Furlan, Delegado da 3º DRRE,**

, Data: **02/11/2022**, às **15:34**.

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