



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

**SUJEITO PASSIVO:** IRMÃOS GONCALVES COMERCIO E INDUSTRIA LTDA  
**ENDEREÇO:** RICARDO CATANHEDE, 814 - LIBERDADE - JARU/RO - CEP: 76890-000  
**PAT Nº:** 20212700400047  
**DATA DA AUTUAÇÃO:** 28/10/2021  
**CAD/CNPJ:** 04.082.624/0014-70  
**CAD/ICMS:** 00000000344613

**DECISÃO PARCIAL Nº: 2022/1/11/TATE/SEFIN**

1. Emissão de Documentos Fiscais sem Destaque de ICMS. 2. Defesa Tempestiva 3. Infração Parcialmente Ilidida - Farinha de Trigo: Abrangência de Substituição Tributária Restrita aos Produtos Oriundos de seu uso Primário. 4. Auto de infração Parcial Procedente.

## 1 – RELATÓRIO

O texto de descrição da infração aposto no corpo do auto de infração indica que o sujeito passivo deixou de pagar ICMS sobre operações de saída de mercadorias (produtos alimentícios e refeições) ao tratar, indevidamente, tais como já tributados.

Assim, lavrou-se o auto com base nas saídas de mercadorias com emissão de cupom fiscal eletrônico, que deveriam ser tributados, mas que não tiveram o destaque do ICMS. As operações tidas como irregulares estão detalhadas como anexos ao PAT conforme NCM dos produtos. Por conta disso, foi lançado em auto de infração o seguinte valor de crédito tributário:

ICMS	518.524,26
MULTA	636.138,88
JUROS	236.593,72

AT. MONETÁRIA	188.296,45
TOTAL	1.579.553,61

Foi indicado pelo autor do feito a capitulação de infração e multa com base nos artigos 77, inciso IV, alínea 1 da Lei 688/1996, e artigos 2º, inciso I e 17, inciso II da mesma lei.

Constam no processo a Designação de Fiscalização, emitida pela Gerência de Fiscalização (DFE), e Termo de Início de Fiscalização cientificando o sujeito passivo acerca do procedimento fiscal. A lavratura do auto de infração se deu 28/10/2021 e sua notificação com ciência em 29/10/2021. Após, o Sujeito Passivo apresentou defesa tempestiva.

## 2 – ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

O principal elemento da defesa se sustenta em sua tese de que: *“a autuação foi aplicada em produtos de panificação, produzidos e vendidos pela Contribuinte, que têm a farinha de trigo tipo industrial, utilizada como insumo para a sua produção, estando assim tais produtos inclusos no anexo VI, tabela XVII, itens 44.4, 44.7, 44.10 e 44.13 do RICMS-RO, como sendo substituição tributária”*. (Folha 05 da defesa).

E transcreve a parte do RICMS/RO que abarca sua escrita:

*“Nota 1: O disposto neste item aplica-se também à farinha de trigo adquirida por panificadora, confeitaria e estabelecimento similar, ainda que destinada à fabricação de pães, biscoitos, bolos e outros, os quais se consideram já tributados por ocasião de sua saída.”*

Entende a defesa que a expressão “e outros” engloba o tratamento da substituição tributária para produtos como pizzas e salgadinhos assados e fritos (coxinha, tortas, esfihas, etc), fabricados no local de seu estabelecimento.

Corroborando seu pensar, apresentou no processo a Consulta do próprio formalizada para a Coordenadoria da Receita Estadual (CRE) (Parecer 102/2015), cuja resposta indicou expressamente que *“não somente a farinha de trigo está submetida ao regime do ICMS/ST, como também os seus produtos derivados, por ocasião da aquisição (...) por panificadora, confeitaria e estabelecimento similar, ainda que destinada à fabricação de pães, biscoitos, bolos e outros, os quais se consideram já tributados por ocasião de sua saída.”* (Folha 06 da defesa).

Pelo entendimento da defesa, como a ação fiscal teria contrariado dispositivo legal do Regulamento do ICMS, houve, portanto, a violação ao Princípio da Legalidade.

Ainda, reforçando sua tese, a defesa transcreve parte do Convênio 142/18/CONFAZ, que trata da Substituição Tributária:

31.0	17.031.00	1905.90.90	Salgadinhos diversos, exceto os classificados no CEST 17.031.01 e 17.031.02
62.1	17.062.01	1905.90.90	Outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados anteriormente, incluindo as pizzas; exceto os classificados nos CEST 17.062.02 e 17.062.03

E como o contribuinte diz utilizar a farinha de trigo industrial para a fabricação de pastel, pizza, risoles, saltenha, torta e etc, a defesa não aceita o lançamento do crédito tributário referente a tais produtos por considerá-los já tributados por substituição tributária, quando da aquisição da farinha de trigo.

Indica que o agregado de 100% da substituição tributária sobre a farinha de trigo, já contempla a tributação dos derivados em que a farinha é utilizada, caracterizando-se um confisco a tributação por substituição tributária da farinha e a tributação dos salgados e pizzas, conforme lançado em auto de infração.

Reclama que essa foi a argumentação apresentada ao AFTE autor da ação fiscal, quando intimado para justificar a não tributação dos produtos tidos como de saída irregular, o que não foi aceito e culminou na lavratura do auto de infração, sem que houvesse motivação acerca do não acolhimento da escrita do contribuinte, implicando na violação do direito ao contraditório e ampla defesa.

### **2.1 – Princípio da Isonomia Tributária**

Os argumentos trazidos pela defesa são os seguintes:

Ela inicia reclamando pelo Princípio da Isonomia Tributária, transcrevendo o artigo 150 da CF que diz:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...);*

*II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*

Para tanto, reclama que a Receita Estadual, de forma institucionalizada, adotou procedimento de fiscalização voltado para a autorregularização, citando o Fisconforme (Decreto 23.856/201) e o Monitoramento Fiscal de Contribuinte (IN 05/2021 – GAB/CRE). Por tais procedimentos as irregularidades encontradas, provenientes de declarações prestadas pelo contribuinte e confrontadas com os registros armazenados em banco de dados da Secretaria de Finanças, são previamente notificadas aos contribuintes alvo para que possa efetuar a correção dos fatos sem a imposição da penalidade de multa.

Com base nesses pressupostos, sustenta a defesa que a notificação feita pela autoridade fiscal no âmbito da ação fiscal, com os dizeres de “*apresentar as razões da venda de algumas refeições e produtos de padaria como isenta ou já tributada pela substituição tributária, isto é, sem o ICMS, conforme arquivo zip em anexo*”, se amolda no rito do sistema do Fisconforme, propiciando ao sujeito passivo a “espontaneidade” em feitura de pagamentos, sem a imposição da penalidade de multa.

Como a autoridade fiscal não acatou essa tese do sujeito passivo e já lavrou o auto de infração para a aplicação da penalidade de multa, entendeu a defesa que houve a violação do Princípio da Isonomia Tributária, já que outros contribuintes em situação de irregularidade são previamente notificados para que procedam à autorregularização, sem a imposição da multa.

Em seguida, a defesa transcreve trechos do Fisconforme e da IN 05/2021, cujos conteúdos serão abordados na exposição dos fundamentos de fato e de direito deste julgado.

### **2.2 – Da Base de Cálculo da Multa**

Segundo a defesa, a multa foi calculada com base no valor do imposto tido como não pago, acrescido de atualização monetária. Requer que a base de cálculo da multa seja apenas o valor do imposto não pago, sem nenhum acréscimo. Para tanto, transcreve julgado do STF onde se diz que “*é inconstitucional a imposição de penalidade pecuniária que se traduza em valor superior ao do tributo devido.*”

### **2.3 – Da Tributação do Produto Salpicão**

Expõe a defesa que foi lançada no auto de infração a cobrança de imposto e consequentemente a aplicação de penalidade de multa por supostamente não ter havido tributação quando da saída desse produto.

Indica que as referidas saídas de salpicão foram acobertadas com documento fiscal onde consta o destaque do ICMS, o que invalida a inclusão do produto na composição do auto de infração. Junta parte de planilha com as informações dos documentos fiscais pertinentes, onde consta a tributação de 17,5%, tal como dito pela defesa.

## 2.4 Dos Juros e Atualização Monetária

A defesa faz um questionamento relevante acerca da cobrança de juros e atualização monetária pelo auto de infração. Não em relação à falta do detalhamento da base legal para a cobrança desses acréscimos – já que a forma de cômputo da atualização monetária e dos juros está disposta na Lei 688/1996 e no RICMS/RO – mas pelos argumentos jurisprudenciais acerca do assunto.

No caso, existem julgados no STF que determinam que o índice de atualização monetária e a forma dos juros cobrados pelos estados-membros, em relação recebimento de seus tributos, não podem ser superiores ao praticado pela União através da legislação federal.

O entendimento prolatado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) é o seguinte (ARE 1216078 RG – Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 1.216.078 São Paulo):

*Os estados-membros e o Distrito Federal podem legislar sobre índices de correção monetária e taxas de juros de mora incidentes sobre seus créditos fiscais, limitando-se, porém, aos percentuais estabelecidos pela União para os mesmos fins.*

E no mesmo sentido a ADI 442 SP define como inconstitucional que o estado-membro indique em legislação própria forma de atualização monetária superior à utilizada pela União.

## 2.5 – Dos Pedidos

Por fim, apresenta os pedidos para que: (1) seja declarada a insubsistência do auto de infração pela violação ao Princípio da Legalidade, já que, segundo seu entendimento os produtos alvo da tributação pelo auto de infração são abrangidos pela substituição tributária; (2) caso seja mantido o auto de infração: (2.1) seja excluído do cálculo do auto a parte referente às saídas de salpicão pelos motivos já expostos, (2.2) seja concedido o benefício para pagamento do tributo em conformidade com os procedimentos do Fisco e Monitoramento Fiscal (sem aplicação da penalidade de multa), (2.3) o valor da multa seja calculado apenas sobre o valor original do tributo, sem o acréscimo da atualização monetária, (2.4) seja reconhecido o prejuízo do contraditório e ampla defesa pela ausência dos dispositivos referentes aos cálculos da atualização monetária e dos juros e por conseguinte, e que seja concedido novo prazo para a apresentação de defesa, (2.5) seja reconhecida a inconstitucionalidade da atualização monetária pela UPF (já que em patamar superior ao índice adotado pela União) e, (2.6) seja concedido novo prazo para pagamento do crédito tributário com a redução de 50% do valor da multa.

## 3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

### 3.1 – Da Abrangência da Incidência da Substituição Tributária sobre a Farinha de Trigo

A tese da defesa não deve prosperar em relação ao argumento de que os produtos alvo de autuação utilizam a farinha de trigo como insumo e que, portanto, devem ser considerados já tributados quando da venda a consumidor final.

O entendimento correto para a abrangência da substituição tributária da farinha de trigo se refere a pães, biscoitos, bolos e outros, derivados da fabricação primária em que seja utilizada a farinha de trigo, não se abarcando nesse conceito uma segunda etapa de transformação. Há uma diferença em se vender uma massa de pizza (produto derivado diretamente da farinha de trigo) e de uma pizza recheada com outros ingredientes, cujo insumo não é a farinha de trigo, mas sim a massa da pizza. Há que se considerar, também, a valoração dos itens que compõem os produtos abarcados pelo auto de infração, enquanto que as massas preparadas são basicamente compostas por farinha e água, os produtos prontos para serem consumidos, derivados das massas preparadas e não da farinha de trigo, possuem a carne, o queijo e outros similares, de custo muito mais elevado, que não podem ser considerados como tributados simplesmente por serem acrescidos à massa derivada da farinha de trigo. Imagine-se um lanche de pão com filé mignon (que custa aproximadamente 100 reais por quilo): por óbvio não se pode admitir que um item que represente menos de 10% do custo do produto seja o norteador para determinar o status de tributação do produto final.

Portanto, a interpretação desse julgado é no sentido de que o alcance da substituição tributária da farinha de trigo se dá somente em relação aos produtos diretamente derivados dela como insumo direto, não se abarcando como já tributados os produtos cujos insumos não sejam a farinha de trigo em sua forma original.

E observando a transcrição do Convênio 142/18/CONFAZ, na qual a defesa tenta se sustentar acerca da sistemática de tributação da pizza, cabe ressaltar que a tabela do CONFAZ apresentada pela defesa indica em anexos os produtos passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária pelos entes federados. Analisando o Anexo VI do RICMS/RO, na Tabela XVII, tem-se que, imediatamente após o item 46.16, vem o item 65.0, inexistindo, então, a opção de ser tributado por substituição tributária o item 62.1 (que engloba o produto pizza).

Além do que, mesmo que assim fosse a opção pelo estado de Rondônia, o significado disso seria que, caso o sujeito passivo adquirisse pizzas para revenda, estas seriam tributadas por substituição tributária, ou seja a venda para o consumidor final já estaria com o tributo pago pela operação anterior. Porém, não seria o caso da pizza fabricada no estabelecimento, já que inexistente operação anterior com aquisição desse produto, e a substituição tributária não se confunde com o não pagamento de imposto, mas sim com sua antecipação. Ou seja, em qualquer das situações a pizza fabricada no estabelecimento teria a tributação normal quando vendida para consumidor final.

### **3.2 – Do Princípio da Isonomia**

São cabíveis as citações e transcrições da defesa acerca de possível violação ao Princípio da Isonomia, especificamente com os dizeres do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, anteriormente colado. Soa como injusto que a Receita Estadual tenha uma programação institucionalizada de procedimentos de fiscalização que culminam, obrigatoriamente em notificações para a regularização sem a imposição de multa, mas que, no caso em tela, segundo os dizeres da defesa, não foi adotada para o sujeito passivo.

Contudo, o fato merece ressalvas.

O reclamado programa Fisconforme (Decreto 23.856/201) “consiste na verificação automatizada das declarações prestadas pelo contribuinte, bem como no cruzamento dessas declarações com os registros armazenados por outros sistemas administrados pela SEFIN, para apurar indícios de irregularidades ou de não conformidade com a legislação tributária estadual e incentivar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias principais e acessórias, mediante a autorregularização.”

Portanto, não são todos os atos praticados pelos contribuintes que estarão ao alcance do Fisconforme, realçando-se que este tipo de fiscalização se dá de forma automatizada, o que não é o caso da ação fiscal em lide, cuja notificação se deu de forma “manual” pelo autor do feito, fruto de análise do próprio auditor.

Ademais, por se tratar de um sistema controlado pela Gerência de Fiscalização (GEFIS), deve prevalecer em nossa análise o documento que determinou a ação de fiscalização contra o sujeito passivo e que foi emitido pela própria GEFIS: a DFE (Designação de Fiscalização de Estabelecimento). A DFE, inclusive, é condição para a feitura da ação fiscal e do auto de infração.

Então, não se vinculando a constatação de irregularidade apontada pelo auto à verificação automatizada e existindo a designação de fiscalização emitida justamente pela gerência responsável pelo Fisconforme, apesar das aparências, a tese da defesa não coaduna com a realidade da ação fiscal e do auto de infração lavrado contra o contribuinte.

Haveria a violação ao Princípio da Isonomia se houvesse a comprovação de que outro contribuinte que tivesse cometido a mesma irregularidade do sujeito passivo (emitir nota fiscal de saída de produtos tributados sem o destaque do imposto) e tivesse sido alvo de notificação pelo Fisconforme. No entanto, como dito, essa irregularidade não é passível de conferência automatizada pelos sistemas de banco

de dados da Receita Estadual.

Referente ao mesmo tema, mas com outra roupagem, a defesa invoca, ainda como sustentação de que houve a violação ao Princípio da Isonomia, os indicativos trazidos pela IN 05/2021.

Refere-se a IN 05/2021 a um programa de monitoramento de contribuintes, também sob a coordenação da GEFIS. Porém, ao que consta, a ação fiscal do presente auto não possui nenhum lastro com o programa de monitoramento. Ademais, tal como no caso do Fisconforme, por se tratar de sistema sob a coordenação da GEFIS, a DFE emitida por esta mesma gerência, impede que o julgamento despreze ou invalide o efeito da designação de fiscalização que respaldou a ação fiscal e o auto de infração lavrado.

E como já dito, a violação ao princípio da isonomia se daria caso houvesse algum outro contribuinte que cometesse a mesma irregularidade (emitir nota fiscal de saída de produtos tributados sem o destaque do imposto), fosse alvo de programa de monitoramento e tivesse sido notificado para a autorregularização. Não é o caso.

Concluindo esta parte de análise, tem-se que a notificação feita pelo autor do feito fiscal, com os dizeres de “*apresentar as razões da venda de algumas refeições e produtos de padaria como isenta ou já tributada pela substituição tributária, isto é, sem o ICMS, conforme arquivo zip em anexo*”, não se relaciona e nem se vincula aos sistemas do Fisconforme ou à IN 05/2021. Prevalece para o caso a vinculação da notificação com a designação de fiscalização (DFE) emitida pela Gerência de Fiscalização.

### **3.3 – Da Base de Cálculo para Aplicação da Multa**

A defesa questiona a base de cálculo utilizada para quantificar o valor da multa aplicada no auto. Sustenta que, conforme julgado do STF, “*é inconstitucional a imposição de penalidade pecuniária que se traduza em valor superior ao do tributo devido.*”

Para o caso, a legislação estadual é clara: a base de cálculo para a aplicação da penalidade de multa, no caso de imposto não pago, é o valor deste atualizado monetariamente. Assim diz o Regulamento do ICMS - tanto o novo quanto o antigo - vigentes no período compreendido pela ação fiscal.

#### **RICMS antigo (Decreto 8.321/1998)**

##### **Art. 56.** (...)

*§ 4º As multas proporcionais ao valor do imposto serão calculadas sobre o valor do imposto atualizado monetariamente na data do lançamento do crédito tributário e atualizada a partir dessa data até aquela em que se efetivar o pagamento.*

#### **RICMS novo/vigente (Decreto 22.721/2018)**

**Art. 161.** *A multa será calculada tomando-se por base:*

*II - o valor, conforme especificar o dispositivo da infração e respectiva multa do:*

*a) imposto não pago tempestivamente, no todo ou em parte;*

**Art. 61.** *Para efeito de lançamento de multa calculada de acordo com os incisos II e III do art. 161, o valor da base de cálculo da multa será convertido em quantidade de UPF/RO, na data inicial indicada no § 2º, fazendo-se a reconversão em moeda corrente pelo valor daquele indexador na data do lançamento da multa.*

**§ 2º.** *Para fins do cálculo indicado no **caput**, considera-se data inicial de atualização da base de cálculo da multa:*

*I - das multas calculadas de acordo com as alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 161, aquela do respectivo imposto;*

O valor da multa de 90% do imposto não pago não contraria a posição do julgado do STF. E a

aplicação da multa sobre o valor atualizado do imposto não majora a penalidade em relação ao tributo, já que este será pago o será com valor atualizado também.

### **3.4 – Dos Juros e Atualização Monetária**

As transcrições da defesa acerca do posicionamento do STF contrário ao fato de que aos estados, apesar de lícito, não é permitido que sejam adotados índices de atualização monetária ou de incidência de juros em valores superiores aos que são praticados pela União é pertinente e bastante favorável ao questionamento do sujeito passivo, já que a atualização monetária com base na variação da UPF e os juros mensais de 1%, que foram adotados no estado de Rondônia até o mês de janeiro de 2021, são de fato superiores ao que se aplica de forma similar na União, onde apenas a SELIC incide sob forma de juros, sem nenhum outro acréscimo de atualização monetária.

No entanto, por uma normativa do direito e da legislação tributária, tanto as decisões de repercussão geral quanto as de ADI somente produzem efeito vinculante ao Poder Judiciário, de forma que, havendo legislação estadual contrária ao entendimento do julgado de repercussão geral, não se pode deixar de observar o que está determinado em lei, ainda mais porque, essa mesma lei se aplica e faz submeter todos os demais contribuintes.

Ressalta-se ainda que o estado de Rondônia adotou, desde janeiro de 2021 a forma de atualização e de cobrança de juros tal como se dá na esfera federal, e parte dessa sistemática foi usada na constituição do crédito tributário lançado no auto de infração.

Finalizando o assunto, há a determinação legal e regimental sobre a forma do julgamento administrativo dos processos tributários, onde se indica expressamente que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, mesmo com a pertinência dos julgados do STF sobre temas semelhantes ou idênticos.

### **3.5 – Da Exclusão de Produto (Salpicão)**

O questionamento da defesa deve ser acolhido integralmente, já que se demonstrou, com clareza, que a inclusão do produto salpicão no auto de infração se deu de forma indevida, pois, inequivocadamente, este produto teve destaque de ICMS quando das vendas no estabelecimento, com a incidência da alíquota de 17,5% do tributo, razão pela qual devem ser excluídos do crédito tributário os valores correspondentes às saídas de salpicão que, repetindo, se deram de forma regular quando de sua venda original.

### **3.6 – Do Novo Crédito Tributário**

Pela planilha específica das notas fiscais do produto salpicão, a totalização do ICMS deste produto que constou no auto de infração foi de R\$ 4.855,32 em 2017 e R\$ 4.023,08 em 2018.

Os referidos valores representam no auto de infração:

	2017	2018	TOTAL
ICMS	4.855,32	4.023,08	8.878,40
AT. MONETÁRIA	2.034,90	1.244,26	3.279,16
JUROS	1.884,24	2.072,52	3.956,76
MULTA	6.201,20	4.740,61	10.941,80

Como resultado, ao se excluir as quantias acima especificadas, temos como resultado do novo crédito tributário tido como procedente:

ICMS	509.645,86
AT. MONETÁRIA	185.017,29
JUROS	232.636,96
MULTA	625.197,08
TOTAL	1.552.497,18

#### **4 – CONCLUSÃO**

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o auto de infração, **DEVIDO** o crédito tributário no valor constituído de R\$ 1.552.497,18, e **INDEVIDO** o crédito tributário de R\$ 27.056,43.

#### **5 – ORDEM DE INTIMAÇÃO**

Notifique-se o contribuinte 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 50% 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, sob pena de inscrição em dívida ativa do Estado e consequente Execução Fiscal.

Por ter sido excluído do crédito tributário valor inferior a 300 UPF's, fica dispensado o recurso de ofício à Câmara de Segunda Instância do TATE (RICMS – Anexo XII, artigo 58).

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

Porto Velho, 02 de fevereiro de 2022.

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



Documento assinado eletronicamente por

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

, Data: **02/02/2022**, às **14:36**.

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