



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

SUJEITO PASSIVO: ANTONIO DAIRTON RABELO EIRELI

ENDEREÇO: RUA GERALDO SIQUEIRA, 3324 - CONCEIÇÃO - PORTO VELHO/RO - CEP: 76808-314

PAT Nº: 20222700100156

DATA DA AUTUAÇÃO: 05/07/2022

CAD/CNPJ: 11.109.654/0001-74

CAD/ICMS: 00000002919648

DECISÃO PROCEDENTE Nº: 2022/1/746/TATE/SEFIN

1. Apropriação de crédito de ICMS sobre entrada de produtos abrangidos por substituição tributária. / 2. Defesa tempestiva / 3. Infração não ilidida. Vedação expressa dessa apropriação / 4. Auto de infração procedente.

1 – RELATÓRIO

O auto de infração decorre de ação fiscal vinculada à Designação de Fiscalização de Estabelecimento (DFE), emitida pela Gerência de Fiscalização (GEFIS) da Coordenadoria da Receita Estadual (CRE), contra estabelecimento do sujeito passivo.

A descrição da infração detalhada pelo texto do auto informa que o contribuinte se apropriou indevidamente de créditos fiscais, entre junho a dezembro de 2017, referente a entradas de mercadorias que estavam sob o manto da substituição tributária, o que infringe o disposto no artigo 41 do RICMS (Decreto 8.321/1998), vigente à época dos fatos.

Consta no processo tabela detalhada com as notas fiscais de entrada de mercadorias abrangidas pela substituição tributária, que tiveram o creditamento indevido nas EFDs correspondentes.

Pela constatação, foram capituladas a infração e multa com base no artigo 77, inciso V, alínea "a", item 1 da Lei 688/96, cujo texto descreve a infração e o *quantum* a penalidade.

O crédito tributário lançado pelo auto de infração foi de:

ICMS: R\$ 49.873,34.

Multa: R\$ 70.540,07.

Juros: R\$ 28.372,66.

At. Monetária: R\$ 28.589,59.

Total: R\$ 177.375,66.

O sujeito passivo tomou ciência do auto e apresentou defesa tempestiva.

2 – ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

2.1 – Preliminar - Decadência

A defesa alega, preliminarmente, pela ocorrência da decadência em relação a toda a constituição do crédito tributário lançado pelo auto de infração. Segundo ela, a ação fiscal “*d* *esconsiderou o fato de o ICMS ser tributo apurado MENSALMENTE, com escrituração MENSAL de créditos e PAGAMENTO MENSAL*”.

Reclama pela aplicação do entendimento no § 4º do artigo 150 do CTN e pela não aplicabilidade do artigo 173, inciso I do mesmo CTN, que assim dizem:

Art. 150.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Transcreve, também, julgado do STJ bem explicativo acerca do tema:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA.

PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. Agravo regimental contra decisão que deu provimento aos embargos de divergência pelos quais a contribuinte suscita dissenso pretoriano acerca da contagem do lapso decadencial para o lançamento de ofício tendente a cobrar as diferenças de crédito de tributo sujeito a lançamento por homologação pago a menor em decorrência de creditamento indevido.

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

3. "[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN" (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).

4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.

5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do

art. 150, § 4º, do CTN.

6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

7. Agravo regimental não provido.

E realça a defesa:

“A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN”.

E finaliza, sobre o tema:

“Desta feita, para o período anterior a 06/07/2017, o lançamento é manifestamente improcedente, pois ele se deu em prazo superior ao quinquênio legal deferido ao Fisco para dar vazão ao seu direito.”

2.2 – Questionamento acerca do dispositivo infringido

Nesse quesito, reclama a citação que o autor da ação fiscal fez na descrição da infração informada no corpo do auto, a qual se referiu ao RICMS antigo (Decreto 8.321/1998), vigente à época dos fatos e revogado a partir de 2018 pelo RICMS atual (Decreto 22.721/2018).

Escreve algumas linhas sobre o fato, demonstrando entender claramente que, por ser norma revogada, não deveria ter sido utilizada como base para a lavratura do auto de infração. Segundo o sujeito passivo, este é um fato impeditivo para que seja desenvolvida a defesa em relação ao que acusa a ação fiscal.

Ainda nessa seara, a defesa questiona (reclamando novamente por cerceamento de defesa) a tipificação aposta no auto de infração em relação à capitulação da infração e da multa, ambas pelo artigo 77, inciso V, alínea “a”, item 1 da Lei 688/1996, entendendo ser este enquadramento uma “insegurança na determinação da infração”.

2.3 – Ausência de DFE – Descumprimento de prazo

Sobre isto, a defesa diz:

“Primeiramente há que se destacar que não consta a DFE juntada no presente auto de infração.”

“Segundo consta do relatório fiscal, houveram uma prorrogação, em 20/05/2022, a qual também não consta dos autos.”

2.4 – Direito ao crédito em relação aos produtos com substituição tributária

A defesa assume que procedeu ao creditamento das mercadorias tidas como de apropriação indevida de crédito pelo fisco. Segundo ela, dito em linhas gerais, os referidos créditos correspondem à diferença entre o crédito do imposto retido por substituição tributária e o imposto efetivamente devido pelas operações de saída do sujeito passivo quando da venda desses produtos.

2.5 – Multa confiscatória – At. Monetária e juros superiores à SELIC

Alega ter sido confiscatória a multa aplicada pelo auto de infração, que, apesar de corresponder a 90% sobre o valor do imposto, teve um valor maior do que o próprio imposto.

Quanto aos demais acréscimos (atualização monetária e juros), informa que o STF se posicionou pela vedação de utilização de índices, nos estados, que sejam superiores aos adotados pela União.

Por fim, pede pela nulidade do auto de infração.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

3.1 - Decadência

Há algumas ponderações acerca da reclamação da defesa e da feitura da ação fiscal.

Conforme dito pela defesa, o artigo 150, § 4º, o qual se questiona para a utilização no caso em tela (contagem do prazo a partir da data do fato gerador) possui uma ressalva no próprio texto legal: *“salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

E se houvesse alguma dúvida a respeito do dolo do contribuinte em ter se apropriado de crédito de imposto referente a operações de entrada de mercadorias que já tiveram a retenção antecipada do tributo, a defesa (feita pelo próprio sujeito passivo) a repeliu ao afirmar o cometimento desse procedimento fiscal, informando estar ciente dessa ocorrência em sua escrita fiscal. Aliás, afirmando estar correto esta apropriação por se tratar de diferença de imposto retido a maior em relação ao que de fato deveria ser tributado pela venda feita pelo sujeito passivo.

A qualificação desse tipo de dolo (apropriação de crédito fiscal em operações de entrada de mercadorias já tributadas por substituição tributária) consta, inclusive, em Enunciado do Tribunal Administrativo que trata do tema Decadência (Enunciado nº 02):

IV – Também se aplica o art. 173, I (Súmula 555), no caso de fraude, dolo ou simulação (art. 150, § 4º, parte final), sendo assim consideradas, entre outras, as hipóteses em que o contribuinte:

2. apropriar crédito fiscal relativo à nota fiscal de operação isenta, não tributada ou já tributada por substituição tributária ou em valor superior ao destacado no documento fiscal;

E além da clareza da interpretação já adotada pelo Tribunal em relação ao fato, há que se observar a própria transcrição do julgado do STJ usado pela defesa em seus argumentos. Como dito pelo Superior Tribunal, aplica-se a regra do artigo 173, I do CTN (contagem do prazo quinquenal a partir do primeiro dia do ano seguinte aos fatos), nos casos de fraude dolo e simulação. E por outro prisma, constando de forma apropriada para o caso concreto os dizeres de que “*se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.*”

Isto posto, em busca da verdade material, esta análise de julgamento verificou nas EFDs correspondentes ao período alvo da ação fiscal que constituiu o crédito tributário que, dos meses em referência (junho a dezembro de 2017), somente no mês de agosto o contribuinte teve apuração de imposto a pagar, o que afasta por vez a tese da defesa acerca da reclamada decadência, já que em todos os demais períodos a infração praticada afastou o pagamento do imposto apurado.

Para maior clareza ainda: O que se interpreta é que a ação fiscal aparentemente teve o mesmo raciocínio de enquadramento do conceito de decadência indicado pelo CTN, tal como dito pela própria defesa, por isso deve ter sido feita a autuação somente a partir do período de junho de 2017, o que afasta todos os dizeres da defesa em relação ao fato, já que o auto foi lavrado no mês de julho de 2017. Contudo pela coerência da leitura do Enunciado do Tribunal Administrativo, bem como pela decisão definida pelo STJ sobre o tema, todo o ano de 2017, desde o mês de janeiro, poderia ter sido alvo da constituição do crédito tributário caso tivessem as mesmas irregularidades descritas pelo auto de infração em lide.

3.2 – Da utilização do RICMS antigo, vigente à época dos fatos

Sobre isso, a lei é clara a respeito de utilização da legislação vigente à época dos fatos:

Lei 688/1996:

Art. 105. O auto de infração reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da infração e rege-se pela legislação tributária vigente à época, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

CTN

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ademais, a citação do RICMS antigo se deu no corpo do auto de infração, de forma complementar, justamente para facilitar o entendimento do dispositivo infringido e, com isso, facilitar a defesa por parte do contribuinte. No entanto, bastaria que se fizesse apenas o enquadramento legal da infração e da multa aplicada.

E referente ao idêntico enquadramento da multa e da infração, isto nada mais é do que o atendimento ao disposto na legislação tributária, onde se exige a capitulação da infração e da multa.

Lei 688/1996

Art. 100. São requisitos de Auto de Infração:

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

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

(...)

Então, tendo sido capituladas infração e multa em inciso do artigo 77 (artigo da lei que comina as infrações), está correto o enquadramento da ação fiscal. Informando-se que os dizeres do artigo em que se capitulou a infração se referem à tipificação da infração e o *quantum* remete à valoração da multa aplicada em relação ao fato.

3.3 – Ausência de DFE

A DFE está aposta no processo, assim como a prorrogação do prazo para o encerramento da ação fiscal.

A ação fiscal teve termo de início de fiscalização lavrado em 01/04/2021 (o procedimento fiscal não teve visita ao estabelecimento), em conformidade com a IN 011/2008:

Art. 9º *A Designação de Fiscalização de Estabelecimento (DFE) e a*

Designação de Serviço Fiscal (DSF) terão prazo de até 60 (sessenta) dias para sua execução.

§ 2º A contagem do prazo para execução da Designação de Fiscalização de Estabelecimento (DFE) far-se-á:

II - a partir da data da lavratura do termo de início do procedimento, independentemente de sua ciência pelo sujeito passivo, quando:

a) o procedimento fiscal não envolver a visita a estabelecimento;

Consta no processo Termo de Prorrogação da DFE, feito pela Delegacia Regional da Receita Estadual, que concedeu até a data de 30/07/2022 como prazo para encerramento da ação fiscal.

O Termo de Encerramento, com todas as peças que compõem o processo foi enviado pelo DET ao sujeito passivo em 05/07/2022, com ciência em 06/07/2022. Portanto tudo dentro do prazo estabelecido para a conclusão da ação fiscal.

3.4 - Da possibilidade de creditamento de imposto por entrada de mercadorias abrangidas por substituição tributária

Esta reclamação da defesa é afastada literalmente pelos dizeres do citado artigo 41 (inciso VII) do RICMS aposto no texto do auto (Decreto 8.321/1998):

Art. 41. *Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes (Lei 688/96, art. 36):*

VII – em relação à mercadoria recebida para comercialização, quando sua posterior saída ocorra sem débito do imposto, sendo essa circunstância conhecida à data da entrada;

§ 1º *Entende-se, por saídas sem débito do imposto:*

3 – cuja entrada tenha sido objeto de substituição tributária com o imposto retido na fonte ou recolhido antecipadamente.

Além disso, não se pode aceitar a tese da defesa que informa que o creditamento feito representa a diferença entre o valor retido por substituição e o valor que seria devido pelo valor das vendas das mercadorias, afinal o creditamento se deu no momento do registro da entrada das mercadorias, antes mesmo da venda dos produtos e em valores integrais dos créditos em relação ao imposto destacado na operação de origem.

3.5 – Da multa e demais acréscimos

O valor da multa decorre da aplicação da penalidade determinada pela lei aplicada ao caso. Ressalta-se que seu valor superior ao montante do tributo lançado pelo procedimento se deve ao fato de que a multa incide sobre o valor atualizado do imposto, daí a elevação justificada de seu lançamento comparativamente com o montante do ICMS.

Referente aos acréscimos lançados a título de juros e multa, assim como a multa, possuem sistemática de cálculo determinadas por lei, não se compreendendo nas atribuições do julgamento administrativo o afastamento da aplicabilidade da legislação tributária vigente utilizada para a constituição do crédito tributário.

Poder-se-ia afastar os juros e atualização monetária dos meses em que, mesmo com a aplicação do imposto lançado no período houvesse saldo credor na apuração do referido mês. Contudo, isso não se faz correto para o caso, tendo em vista que o relatório de encerramento da ação fiscal indica outras infrações relevantes que foram constatadas, em especial a não escrituração de notas fiscais de saída de mercadorias (com débito de imposto), que resultaram em outros lançamentos de crédito tributário para o mesmo período da ação fiscal, no valor total de R\$ 233.913,32. Ou seja, a considerar toda ação fiscal, constata-se que, feitas as correções, inexistente saldo credor em qualquer mês compreendidos pela fiscalização, de forma que o cometimento da infração descrita pelo auto em análise ensejou, efetivamente, na falta de pagamento de imposto nessa mesma proporção, sendo, portanto, devidos os juros e atualização monetária lançados pelo auto de infração.

4 – CONCLUSÃO

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PROCEDENTE** o auto de infração, sendo **DEVIDO** o crédito tributário no valor originalmente constituído de R\$ 177.375,66.

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, 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.

Porto Velho, 08 de setembro de 2022.

RENATO FURLAN

Julgador de 1ª Instância TATE/RO



Documento assinado eletronicamente por:

Renato Furlan, Delegado da 3ª DRRE, Data: **08/09/2022**, às **22:13**.

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