



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

**SUJEITO PASSIVO:** *BOASAFRA COMERCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA*

**ENDEREÇO:** *Av. Rogério Weber, 2643 - Caiari - Porto Velho/RO - CEP: 76801-100*

**PAT Nº:** *20222703200007*

**DATA DA AUTUAÇÃO:** *18/10/2022*

**CAD/CNPJ:** *05.662.861/0013-92*

**CAD/ICMS:** *00000001762249*

**DECISÃO PARCIAL Nº: 2023/1/47/TATE/SEFIN**

*1. Falta de estorno de créditos por saídas isentas e não tributadas / 2. Defesa tempestiva / 3. Infração ilidida parcialmente – direito ao crédito sobre estoques / 4. Auto de infração parcialmente 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 atuante no ramo comercial de produtos para pecuária.

A descrição da infração do auto indica que “o sujeito passivo, em virtude da realização de estornos de créditos em valores inferiores aos que de fato deveriam ter sido realizados em sua escrita fiscal, deixou de apurar corretamente e, conseqüentemente, recolher o ICMS (...)”, sendo que o crédito tributário constituído se vincula ao período de setembro de 2017 a dezembro de 2018.

Pela constatação, foram capituladas a infração e multa com base no artigo 77, inciso IV, alínea a-1 da Lei 688/1996, cujo texto descreve a infração e o *quantum* a penalidade.

O crédito tributário constituído pelo auto de infração foi de:

ICMS: R\$ 674.249,57.

Multa: R\$ 939.561,82.

Juros: R\$ 405.542,82.

At. Monetária: R\$ 268.449,82.

Total: R\$ 2.287.804,03.

O sujeito passivo foi cientificado e apresentou defesa tempestiva.

A ação fiscal se iniciou em 01/07/2022 (lavratura do termo de início, sem visita ao estabelecimento) e teve prorrogação para término dos trabalhos até 29/10/2022. O auto de infração foi lavrado em 18/10/2022, mesma data da ciência do sujeito passivo do termo de enceramento da ação fiscal.

## **2 – ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA**

### **2.1 – Preliminar: decadência de parte do crédito tributário**

Reclama que o imposto lançado com referência ao mês de setembro de 2017 estaria atingido pela decadência, já que o prazo para homologação do fisco desse mês seria até setembro de 2022. Tendo o auto sido lavrado em outubro de 2022, requer que seja reconhecida a decadência da parte do crédito tributária vinculada ao referido mês.

### **2.2 – Direito ao crédito do ICMS nas operações – Princípio da não cumulatividade**

A defesa alega que a Constituição Federal assegura o direito ao crédito. Para tanto transcreve o artigo 155 da CF:

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

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

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.*

Cita e transcreve também a Lei Complementar 87/1996 (grifo da defesa):

*Art. 19 O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento. inclusive a destinada ao uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§1 - Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*(...)*

*§ 3º - É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*(...)*

*II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

***§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:***

***I - produtos agropecuários;***

***II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.***

Diz a defesa que o sujeito passivo adquire mercadorias com isenção de ICMS e promove a saídas das mesmas com incidência da tributação, razão pela qual tem a garantia legal

de se creditar do imposto, dados os dizeres da legislação transcrita.

Por entender serem legítimos os créditos, defende que inexistente irregularidade na transferência desses créditos para outros estabelecimentos da mesma empresa, já que esta situação está prevista na legislação estadual.

### **2.3 – Falta de estorno de crédito de ICMS. Não caracterização. Nulidade**

O título do item é de difícil entendimento diante da clareza da descrição da infração feita pela ação fiscal. E a escrita da defesa sobre os fatos também não possui clareza em relação ao fato tido como irregular pelo auto lavrado.

Dito pela defesa:

*Portanto, urge ressaltar que o disciplinamento norteador do estorno do crédito proporcional à redução, tem sua literalidade esposado de maneira mais cristalina, quando interpretamos que o estorno do crédito se dá quando o crédito apropriado na ocasião de sua entrada no estabelecimento for superior à carga tributária incidente na saída da mercadoria (débito).*

*Pelo exposto, infere-se que a condição sine qua non para a exigência do estorno se vultu quando o crédito fiscal lançado em consequências das entradas (crédito), for superior a carga tributária incidente sobre as saídas das mercadorias (débito), ou seja, não caberia a exigência do estorno do crédito proporcional, quando a carga tributária da saída (débito) for superior ao crédito fiscal lançado, sob pena de ferir o princípio da não-cumulatividade tributária.*

### **2.4 – Aplicação do Fisconforme**

A defesa requer, para caso seja entendida como irregular a escrita fiscal do sujeito, que seja aplicada a normativa do programa Fisconforme, cujo norte, replicado por ela, indica:

*“O Fisco estadual, empresas e contabilistas partilham o ideal de construir um ambiente tributário justo, que não gere desequilíbrio nas condições de concorrência e que favoreça o crescimento dos negócios.*

*A promoção da autorregularização dos contribuintes, por meio da disponibilização automática de informações que facilitarão a identificação e correção de eventuais desconformidades, bem como a concessão de tratamento diferenciado para aqueles que cumprem adequadamente com suas obrigações tributárias, são caminhos para se alcançar a justiça fiscal,*

*que é o grande objetivo do Programa FisConforme.”*

Pelas premissas do Fisconforme, requer o afastamento da autuação e que prevaleça a notificação para a autorregularização por parte da empresa autuada.

## **2.5 – Da multa**

Reclama que o percentual da multa previsto pela capitulação da penalidade, calculado sobre o valor do imposto (atualizado), resulta num valor superior a 100% do valor do tributo, o que caracteriza o confisco, fato proibido pelo posicionamento do STF. Dito pela defesa, o STF entendeu, em caso concreto, que a multa de 20% sobre o valor da obrigação principal seria aceitável.

Com base nessa tese, pede pela redução da multa.

Por fim, requer:

A nulidade, pela decadência.

Subsidiariamente, que seja julgado improcedente o auto, tendo em vista o direito ao crédito do imposto. Ou que seja reduzido o valor da penalidade de multa para até 20% do valor da obrigação principal.

## **3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO**

### **3.1 – Da Decadência**

A autuação se referiu à constatação de que o sujeito passivo, *“em virtude de realização de estorno de créditos em valores inferiores ao que de fato deveriam ter sido realizados em sua escrita fiscal, deixou de apurar corretamente o ICMS (...)”*. Esta narrativa indica que o fato gerador se deu exclusivamente pela escrita fiscal do contribuinte e de nenhum outro fato a ela correlato. Não se trata de uma transcrição de operação ocorrida anteriormente e registrada na EFD do contribuinte, a infração descrita pelo auto se deu tão somente pelo registro de ajuste de estorno de crédito constante nas EFDs do sujeito passivo.

Nesse contexto, tendo o auto sido lavrado na data de 18/10/2022, a data máxima de alcance do prazo quinquenal abrange, de fato, somente até o período de outubro de 2017, que é o mês em que o contribuinte consolidou sua escrituração e enviou a EFD através do SPED referente ao mês de setembro de 2017, estando, então, correta a inclusão do mês de setembro de 2017. Isto é, a falta de estorno na EFD do mês de setembro de 2017, por ajuste, somente se evidencia a partir do mês de outubro de 2017. Observe-se que inexistiu fato gerador causador da infração alvo da autuação fiscal que não seja a falta de estorno do crédito referente ao mês de setembro de 2017 e esta ocorrência se deu no mês de outubro de 2017.

Assim, tem-se como correta a inclusão dos registros da EFD do mês de setembro de 2017, afastando-se a reclamação de decadência sobre esse período.

### **3.2 – Do direito ao crédito. Princípio da não cumulatividade. Operações com produtos agropecuários.**

A solução para o questionamento da defesa está na interpretação das próprias transcrições das legislações contextualizadas:

A não cumulatividade do tributo significa o direito à apropriação de créditos de impostos oriundos de entradas de mercadorias e serviços em contrapartida à tributação das saídas. Assim como não deve haver a cumulatividade de débitos quando as saídas são tributadas e não se permite o creditamento de operações de entradas tributadas, da mesma forma a permissão de apropriação de créditos decorrentes de entradas tributadas, quando as saídas forem isentas, representa, grosso modo, a cumulatividade de créditos, o que não é permitido pela lógica do ICMS.

Inclusive, expresso pelo texto legal, temos (Lei Complementar 87/1996):

*Art. 19 O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento. inclusive a destinada ao uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

Isto é: a não cumulatividade é a compensação de débitos e créditos; se não houver débito, não deve haver o crédito, essa é a regra geral.

E o artigo 20 complementa: para a compensação do débito é assegurado ao sujeito passivo o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado (...). De forma que, inexistindo débito para compensar (saídas não tributadas), não há que se falar em apropriação de créditos. E esta foi a motivação da lavratura do auto de infração, já que o sujeito passivo não se enquadra em nenhuma hipótese de direito à manutenção de créditos sobre produtos com saídas isentas.

Já em relação à reclamação da peculiaridade das operações serem com produtos agropecuários, igualmente não assiste razão à defesa, dada a clareza do próprio texto negrito

por ela para entendimento do caso:

*§ 3º - É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*(...)*

*II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

***§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:***

***I - produtos agropecuários;***

No caso, a permissão para o creditamento é restrita para uma terceira etapa de circulação das mercadorias: 1) saída original tributada; 2) a seguinte isenta ou não tributada; e 3) a terceira tributada. E o direito ao crédito seria somente para o terceiro estabelecimento que efetuasse a saída tributada, crédito equivalente à tributação incidente na primeira operação. Porém, esta não é a ocorrência da autuação fiscal, o que se constatou como indevido foi a manutenção de créditos de mercadorias que tiveram saídas sem a tributação do ICMS, o que não se abriga nos dizeres do texto legal apostado pela defesa e repetido nesta análise.

Portanto, sem razão as teses da defesa para o caso.

### **3.3 – Do estorno do crédito. Reclamação de incabimento.**

A tese poderia ter algum fundamento caso houvesse imposto a pagar nas apurações do ICMS mensal do sujeito passivo, já que o texto elaborado pela defesa justamente indica que o estorno está vinculado à ocorrência de créditos maiores do que débitos:

*Pelo exposto, infere-se que a condição sine qua non para a exigência do estorno se avulta quando o crédito fiscal lançado em consequência das entradas (crédito), for superior a carga tributária incidente sobre as saídas das mercadorias (débito), ou seja, não caberia a exigência do estorno do crédito proporcional, quando a carga tributária da saída (débito) for superior ao crédito fiscal lançado, sob pena de ferir o princípio da não-cumulatividade tributária.*

Porém, em todos os meses das EFDs de abrangência da ação fiscal, o que se observa é que em nenhum período houve a apuração de imposto a pagar, sendo o saldo credor contínuo e em valores de 700 mil reais/mês em média. Ademais, no período abrangido pela fiscalização, foram transferidos a título de crédito acumulado de ICMS para outras empresas do grupo valor superior a 1 milhão de reais, o que sobrevaloriza ainda mais os valores dos créditos de ICMS apropriados pelo sujeito passivo em contra partida aos débitos de suas saídas.

Ainda, a ação fiscal demonstrou com clareza o percentual de saídas isentas e não tributadas que, segundo ela, deveriam ter norteados os estornos de créditos apropriados pelo sujeito passivo decorrentes de suas aquisições de mercadorias e serviços tributados pelo ICMS.

Desconexa a tese da defesa com a apuração de imposto pelo contribuinte, afasta-se a reclamação acerca da pertinência do estorno do ICMS.

### **3.4 – Do Fisconforme**

O caso não se amolda ao Fisconforme, já que a infração tipificada não se vincula a procedimento de apuração automática feito pelos sistemas de malha do fisco estadual. A apuração do estorno de créditos relacionados com saídas isentas e não tributadas é um fato complexo e não abrangido pelo Fisconforme.

Assim diz o Decreto que instituiu o programa fisconforme:

*Art. 1º. Fica Instituído, no âmbito da Secretaria de Estado de Finanças - SEFIN, o Sistema Fisconforme, que 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, por meio da autorregularização.*

Tratando-se de Designação para Fiscalização de Estabelecimento (DFE), na qual o Auditor efetua auditoria em atendimento à determinação da Gerência de Fiscalização, não sendo caso de infração vinculada a obrigações acessórias, não se sobrepõe o Decreto do Fisconforme sobre a ação fiscal amparada por DFE.

### **3.5 – Da multa**

A penalidade da multa correspondeu a 90% do valor do imposto não pago pelo sujeito passivo em decorrência da falta de estorno de créditos decorrente de saídas isentas e não tributadas, conforme cálculos indicados pelo auto de infração. A base de cálculo da multa,

conforme determinação legal, é o valor do imposto não pago atualizado pela variação da UPF da data da lavratura do auto de infração. Tratando-se de fiscalização que abrange desde o ano de 2017, a variação da UPF no período exacerba o valor financeiro da multa em relação ao imposto, no entanto, o procedimento seguiu os ditames da lei, não podendo ser considerado indevido ou afastado do auto de infração pelo julgamento administrativo. A valoração da multa no auto de infração é legal.

## 4 – OUTRAS ANÁLISES DA AÇÃO FISCAL

### 4.1 – Da ponderação dos estoques

Apesar de não abordado pela defesa, existe uma impropriedade na constituição do crédito tributário referente ao estoque de mercadorias no período compreendido pela ação fiscal.

A lógica da demonstração da infração é a de que o sujeito passivo adquire mercadorias tributadas, se credita dos impostos das entradas e, posteriormente, dá saída nessas mercadorias em operações isentas ou não tributadas. Por não ter efetuado o estorno do crédito de mercadorias tributadas nas entradas que tiveram saídas isentas, lavrou-se o auto de infração.

Contudo, há que se ponderar que, além do direito ao crédito pelas saídas tributadas, deve ser concedido o direito à manutenção dos créditos em relação às mercadorias existentes em estoque e que ainda não tiveram saída do estabelecimento do sujeito passivo, e isso não foi feito pela ação fiscal.

Como não existem dados referentes aos estoques mensais do período fiscalizado, mas apenas do valor declarado em relação ao final do ano de 2018 (data final do período fiscalizado), a apuração dos valores de estorno não se tem por viável pela aferição de valores mensais, solucionando-se o caso com a consideração dos valores totalizados no período fiscalizado (a abrangência do período de fiscalização seria um único período, sem o detalhamento mensal), com a inserção do direito ao crédito referente às mercadorias existentes em estoque final em 31/12/2018.

Como efeito prático desse procedimento, além do acréscimo do direito ao crédito pelas mercadorias tributadas em estoque, devem ser excluídos os valores de atualização monetária e juros incidentes no período anterior a 31/12/2018, o que favorece duplamente ao sujeito passivo em relação ao crédito originalmente constituído.

Assim, conforme planilha da ação fiscal ajustada por esta análise (“Planilha Julgamento”), temos **(período de setembro/2017 a dezembro de 2018)**:

Valor total das saídas: R\$ 279.689.265,31. **(A)**

Operações isentas ou não tributadas: R\$ 232.932.661,71. **(B)**

Coeficiente de estorno: R\$ 83,28%. **(C = B/A)**

Créditos apropriados: R\$ 2.656.232,74. **(D)**

Valor de estorno apurado: R\$ 2.212.181,30. **(E = C\*D)**

Valor de estorno feito em EFD: R\$ 1.237.755,10. **(F)**

Crédito a estornar (em 31/12/2018): R\$ 974.426,2. **(G = E-F)**

Saldo credor EFD em 31/12/2018: R\$ 586.323,41. **(H)**

ICMS mercadorias em estoque (31/12/2018): R\$ 172.979,44. **(I)**

Valor do imposto não pago: R\$ 215.123,35. **(J = G-H-I)**

Atualização Monetária sobre o valor do imposto não pago (conforme planilha): R\$ 66.533,62.

Juros sobre o valor atualizado do imposto não pago (conforme planilha): R\$ 111.249,43.

#### **4.2 – Do lançamento do imposto em auto de infração**

É importante abordar o fato de que a ação fiscal, por si só, constatou uma apropriação indevida de crédito (oriunda da falta de estorno de crédito) no valor de R\$ 1.260.572,98 (somatório da coluna H da “planilha de apuração do crédito tributário” – Anexo 1 da mídia do e-Pat), no entanto, foi lançado apenas o valor de R\$ 674.249,57 a título de ICMS no auto de infração.

Ocorre que esta aplicação de cálculo somente seria correta caso houvesse, na escrita fiscal do sujeito passivo, o estorno do saldo credor da diferença entre o valor creditado indevidamente (R\$ 1.260.572,98) e o que se cobra no auto de infração (674.249,57), o que não foi o caso.

Portanto, o montante correto do imposto a ser cobrado deveria ser o valor do crédito indevidamente mantido na escrita fiscal do contribuinte, conforme indicado pelo item anterior e exposto em planilha juntada ao e-PAT (“Planilha Julgamento”), com total de R\$ 974.426,20, sendo facultado ao sujeito passivo a possibilidade de saldar parte do valor do ICMS devido mediante estorno de crédito a ser feito em sua EFD.

Outrossim, por se vincularem a atualização monetária e os juros ao valor do imposto não pago, tendo em vista o saldo credor da EFD do sujeito passivo, o valor do imposto não pago apurado por esta análise foi de R\$ 215.123,35. Dessa forma, conforme apurado em planilha, a atualização monetária corresponde a R\$ 66.533,62, os juros a R\$ 111.249,43, e a penalidade de multa, calculada sobre o valor do imposto não pago, atualizado, R\$ 253.491,27.

### 4.3 – Da Decadência impeditiva para a elevação do ICMS

Porém, em conformidade com a redação do inciso I do artigo 149 do CTN (citado pelo artigo 145), temos:

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*I - quando a lei assim o determine;*

E o texto do artigo 149 do CTN traz em seu parágrafo único a seguinte expressão:

*“A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.*

Pela condicionante vinculada à extinção do direito da Fazenda Pública em relação à revisão do lançamento, impossibilita-se a majoração de valores referentes aos meses de setembro a novembro de 2017, período que correspondeu à falta de estorno de créditos de R\$ 722.330,71 e que resultariam num valor de imposto a ser lançado de R\$ 353.800,98. Sendo este montante inferior ao que fora originalmente constituído pela ação fiscal, não há pertinência em se fazer o aditamento do auto de infração, devendo ser mantido o valor do ICMS lançado pelo auto de infração, fazendo-se a correção dos demais componentes do crédito tributário, conforme detalhado anteriormente.

### 5 – CONCLUSÃO

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o auto de infração, sendo **DEVIDO** o crédito tributário no valor originalmente constituído de R\$ 1.105.523,89 e **INDEVIDO** o valor de R\$ 1.182.280,14, consolidado pelos seguintes números:

	VALOR ORIGINAL (R\$)	VALOR DEVIDO (R\$)	VALOR INDEVIDO (R\$)
ICMS	674.249,57	674.249,57	0,00
Multa	939.561,82	253.491,27	686.070,55
Juros	405.542,82	111.249,43	294.293,39
At. Monetária	268.449,82	66.533,62	201.916,20
Total	2.287.804,03	1.105.523,89	1.182.280,14

## 6 – ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o sujeito passivo principal da decisão de Primeira Instância, intimando-o a recolher o crédito tributário devido no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste, com redução de 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 superior a 300 UPF's, interpõe-se recurso de ofício à Câmara de Segunda Instância.

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

Porto Velho, 29 de dezembro de 2022.

**RENATO FURLAN**

**Julgador de 1ª Instância TATE/RO**



Documento assinado eletronicamente por

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

Data: **01/02/2023**, às **13:26**.

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