



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

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

**ENDEREÇO:** .....

**PAT Nº:** 20212703300011

**DATA DA AUTUAÇÃO:** 30/06/2021

**CAD/CNPJ:** 07.179.979/0001-56

**CAD/ICMS:** 00000001379488

**DECISÃO PARCIAL Nº: 2023/1/279/TATE/SEFIN**

1. Apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS constante em notas fiscais não eletrônicas, por isso inidôneas - 2. Defesa Tempestiva 3. Infração Parcialmente Ilidida 4. Auto de infração Parcialmente Procedente

**1 – RELATÓRIO**

Conforme descrito no auto de infração nº 20212703300011, lavrado em 30/06/2021 (folhas 01 - Documento do volume do Auto), constatou-se que “O sujeito passivo acima qualificado apropriou-se indevidamente de créditos fiscais decorrentes de entradas no ano de 2017, no valor original de R\$ 128.524,47, cujas notas fiscais objeto dos créditos, não são eletrônicas, portanto, imprestáveis a gerar crédito fiscal, pois inidôneas, de acordo com a legislação fiscal correlata. Lavra-se o presente auto de infração para lançamento do ICMS equivalente ao crédito indevido e imposição da multa fiscal correspondente, na forma da legislação fiscal em vigor na época dos fatos.”

A infração foi capitulada nos Artigos art. 35 e art. 42, II, c/ art. 196-a-1 e 196-a-6, do RICMS/RO, aprovado pelo Dec. 4321/98. A multa foi capitulada no Artigo 77,

inciso V, alínea "b" da Lei 688/96 - (fl. 01 - documento do volume do Auto).

O crédito tributário, à época da lavratura, foi lançado com a seguinte composição:

Descrição	Crédito Tributário	
Tributo:	R\$	128.524,47
Multa 100%	R\$	182.389,91
Juros	R\$	71.992,33
A. Monetária	R\$	53.865,44
Total do Crédito Tributário	R\$	436.772,15

A fiscalização foi realizada pela Gerência de Fiscalização de Porto Velho/RO (fls. 01 - documento do volume do Auto), autorizada pela DFE nº 20212503300002 e Ação Fiscal nº 20211203300004, referente ao período a ser fiscalizado de 01/01/2017 a 31/12/2018 e emitida em 09/04/2021 - (fl. 06 - documento do volume do Auto). Com Termo de Início de Ação Fiscal e Intimação, enviada em 13/05/2021 e com ciência em 13/05/2021 - (fls: 07 - documento do volume do Auto). Sendo prorrogada a DFE em 30/06/2021, com início em 13/07/2021 e vencimento em 10/09/2021 - (fls: 08 e 09 - documento do volume do Auto).

O Relatório Fiscal consta das folhas 02 a 05 - documento do volume do Auto). O Termo de Juntada e Ciência de Provas em Meio Eletrônico foi feito em 13/07/2022 - (fls: 115 e 116 - documento do volume do Auto). O Termo de Encerramento (fls: 10 - documento do volume do Auto) e o Termo de Ciência do Auto de Infração foram enviados em 07/07/2021 por notificação eletrônica através do Domicílio Eletrônico Tributário - DET nº 12490471 e com ciência em 07/07/2021 - (fl. 16 - documento do volume do Auto). Sendo apresentada defesa Tempestiva em 05/08/2021 (conforme protocolo de recebimento de defesa - e-PAT).

## 2 - DAS ARGUIÇÕES DA DEFESA

O sujeito passivo apresentou defesa tempestiva, na qual, em

resumo, expõe o seguinte argumento:

## **2.1 – Preliminares:**

**2.1.1.** Requer em Preliminar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido no auto de infração, devido apresentação de Impugnação, conforme determina artigo 151, III do CTN – (fls: 01 da impugnação da defesa)

## **2.2 - Do Mérito:**

**2.2.1** Alega que as notas fiscais não são inidôneas, pois não representou operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços - (fls. 02 da parte da defesa). E, que as notas fiscais não aparecem no SPED fiscal, por isso, não deveriam ser consideradas como irregulares - (fls. 02 da parte da defesa).

**2.2.3** Alega que é sujeito passivo do ICMS no regime de substituto tributário previsto no artigo 45 do Código Tributário Nacional, ou seja, a lei determina que ele é responsável pelo pagamento do tributo desde a ocorrência do fato gerador no lugar do contribuinte - (fls. 02 da parte da defesa).

E por fim, requer o recebimento da impugnação, o reconhecimento da suspensão e o cancelamento do auto de infração - (fls. 02 e 03 - documento da Defesa).

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

Baseado na argumentação e pedido da defesa descrito no item 2 das arguições da defesa, passo à análise dos fatos trazidos aos autos:

### **3.1. – Das Preliminares:**

Em relação à alegação contida no item 2.1.1, referente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido no auto de infração, devido apresentação de Impugnação, conforme determina artigo 151, III do CTN – (fls: 01 da impugnação da defesa)

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, encontra-se disciplinado no artigo 151 do Código Tributário Nacional. Vejamos:

**Art. 151.** Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

**Parágrafo único.** O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

O sujeito passivo tem razão ao afirmar que as reclamações e os recursos impetrados nos autos suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Entretanto, a Jurisprudência afirma que a autoridade fiscal não fica impedida de fazer o lançamento, pois este é um ato de constituição do crédito tributário e não exigibilidade. Assim, o crédito deve ser constituído e ficar suspenso.

O sujeito passivo apresentou tempestivamente a defesa relativa à infração especificada no auto e o lançamento de ofício foi realizado pelos autuantes na conta corrente do contribuinte, com o devido efeito suspensivo, conforme consta nas folhas número 20 do documento do volume do Auto.

### **3.2. – Do Pedido de Diligência:**

A Julgadora Jamily Costa Moldero, AFTE Cad. 300064321, solicitou diligência ao atuante, devido o sujeito passivo afirmar que nenhuma das notas fiscais informadas foram escrituradas, não constando EM *SPED Fiscal do período*”, e por não constarem nos autos as EFDs, as GIAMs e nenhum outro documento que demonstre/comprove a escrituração dos referidos documentos e consequentemente a apropriação irregular dos respectivos créditos.

Por isso, solicitou ao atuante que juntasse aos autos os documentos que fazem prova do cometimento da infração, a saber:

- cópia das Notas Fiscais consideradas por ele inidôneas;
- EFDs e GIAMs, onde constam a escrituração e a apropriação dos créditos considerados irregulares;

- demais documentos que subsidiaram a análise, conforme constante no item 1 do Relatório Fiscal anexo;

O atuante respondeu todos os quesitos da diligência conforme consta do Relatório de Diligência nº 69/2022. E juntou as provas e informações solicitadas no e-PAT (documentação adicional do processo e observações), comprovando a verdade real das alegações feitas e respeitando, o princípio da verdade material ou real, além do princípio da oficialidade, que determina que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos conforme se apresentam na realidade. O atuante ainda levou em conta a teoria dos motivos determinantes, que sustenta que a validade do ato administrativo se vincula aos motivos.

### 3.3 – Do Mérito:

**3.3.1** - Em relação a alegação de que as notas fiscais não são inidôneas, porque não representaram uma operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços - (fls. 02 da parte da defesa), e que elas não aparecem no SPED fiscal, por isso, não deveriam ser consideradas como irregulares - (fls. 02 da parte da defesa).

O sujeito passivo não tem razão na alegação realizada, pois comprovamos que as notas fiscais citadas pelo atuante foram escrituradas na EFD – Escrituração Fiscal Digital. Constatamos que os créditos fiscais citados na planilha também foram escriturados no Sped – Sistema Público de Escrituração Digital. Ressaltamos, que os atuantes oportunizaram o contribuinte a apresentar as notas fiscais, conforme consta da notificação fiscal nº 13166768 enviada em 22/04/2022 e com ciência em 22/04/2022 e do relatório de diligência nº 69/2022, anexado pelo atuante no e-PAT (documentação adicional do processo e observações).

O contribuinte também afirma que as notas fiscais não são inidôneas. Porém, não entregou as notas fiscais citadas pelo atuante na planilha enviada pela notificação fiscal nº 13166768. Lembramos, que o valor do imposto destacado nessas notas fiscais foi registrado e aproveitado como crédito fiscal na EFD. Portanto, as alegações do contribuinte também não prosperam nesse ponto da análise, pois a legislação tributária também é direta e específica sobre esse ponto. Vejamos o que dispõe o RICMS-RO, regulamentado pelo decreto nº 8321, de 30 de abril de 1998. – DOE 06/05/98, vigente à época dos fatos geradores:

*“Art. 177. Os documentos fiscais referidos no artigo anterior deverão ser extraídos por decalque a carbono ou em papel carbonado, devendo ser preenchidos por sistema eletrônico de processamento de dados, a máquina ou ainda com caneta esferográfica de tinta azul ou preta, devendo ainda os seus dizeres e indicações estarem bem legíveis, em todas as vias (Cv. SINIEF s/nº, art. 7º).*

(...)

*§ 2º É considerado inidôneo para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento que (Convênio S/Nº SINIEF, de 15/12/70, art. 7º § 1º):*

1 – omitir indicações;

2 – não seja o legalmente exigido para a respectiva operação ou prestação;

3 – não guarde as exigências ou requisitos previstos neste Regulamento;

4 – contenha declarações inexatas, esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza.

5 – tenha sido emitido:

a) após a baixa ou cancelamento “ex officio”, ou ainda durante o período de suspensão, da inscrição do emitente no Cadastro de Contribuintes do ICMS;

b) por máquina registradora ou outro equipamento emissor de cupom fiscal, não autorizados pelo Fisco.

6 – não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias ou bens;

7 – embora revestido das formalidades legais, tiver sido utilizado com o intuito comprovado de dolo, fraude ou simulação.”

A legislação tributária é clara ao disciplinar o direito ao crédito, estabelecendo a necessidade de a nota fiscal ser idônea, com destaque do imposto anteriormente cobrado. Vejamos o RICMS-RO, regulamentado pelo decreto nº 8321, de 30 de abril de 1998. – DOE 06/05/98, vigente à época dos fatos geradores e lei 688/96:

## O RICMS-RO:

Art. 35. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, fica condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, com destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação (Lei 688/96, art. 35)

(...)

§ 4º O crédito será admitido somente após sanadas as irregularidades de documento fiscal que:

1 – não for o exigido para a respectiva operação ou prestação;

2 – não contiver as indicações necessárias à perfeita identificação da operação ou prestação;

(...)

Art. 42. Fica expressamente vedado (Lei 688/96, art. 37)

II – o aproveitamento de crédito fiscal relacionado com documentos fiscais irregulares.

Art. 196-A. A Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, modelo 55, poderá ser utilizada pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em substituição: (NR dada pelo Dec. 21591, de 31.01.17 - efeitos a partir de 1º.02.17 - Aj. SINIEF 17/16

I – à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;

Art. 196-A1. A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) prevista no Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005, em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, será obrigatória para os contribuintes enquadrados nos códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE descritos no Anexo XIX deste Regulamento a partir da data nele indicada, exceto quando o contribuinte estiver entre os enumerados no artigo 196-A, hipótese em que prevalecerá o prazo estabelecido naquele artigo. (AC pelo Dec. 14725, de 18.11.09 – efeitos a partir de 15.07.09 – Prot. ICMS 42/09)

Art. 196-A6. Ficam obrigados a emitir Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, modelo 55, em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, a partir de 1º de janeiro de 2015, todos os estabelecimentos situados neste Estado, independente da atividade econômica exercida, excetuados os que realizem operações para fora do estabelecimento, relativas às saídas de mercadorias remetidas sem destinatário certo, desde que os documentos fiscais relativos à remessa e ao retorno sejam NF-e. (AC pelo Dec. 19227, de 07.10.14 – efeitos a partir de 07.10.14)

Lei 688/96:

**Art. 35.** 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 tributária. **(Redação do caput dada pela Lei Nº 3583 DE 09/07/2015).**

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

**Art. 37.** Fica expressamente vedado:

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

**Art. 77.** As infrações e as multas correspondentes são as seguintes: **(Redação do caput dada pela Lei Nº 3583 DE 09/07/2015).**

V - infrações relacionadas ao crédito do ICMS: **(Redação do inciso dada pela Lei Nº 3583 DE 09/07/2015).**

b) multa de 100% (cem por cento) do valor do crédito fiscal apropriado, relativamente a documento fiscal inidôneo ou que não corresponda a uma operação regular. **(Redação da alínea dada pela Lei Nº 3583 DE 09/07/2015).**

A nota fiscal para ser idônea é necessário que as suas informações sejam verídicas e correspondam a uma operação efetiva. Além disso, o contribuinte só poderia se creditar dos valores escriturados na EFD se as notas fiscais fossem apresentadas e se fossem Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, modelo 55, a qual, substituiu à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A.

Lembramos que o contribuinte tem a obrigação de apresentar todos os documentos fiscais solicitados pela fiscalização e de manter a salvo pelo prazo estabelecido na legislação tributária.

Art. 58. As obrigações tributárias acessórias, cujo objeto são as prestações positivas ou negativas, e visam o interesse da arrecadação ou da fiscalização do imposto, serão estabelecidas em decreto do Poder Executivo. (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

§ 1º. O registro das operações de cada estabelecimento será feito através de livros, guias e documentos fiscais, cujos modelos, forma e prazos de escrituração serão estabelecidos em decreto do Poder Executivo. (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

§ 2º Constituem instrumentos auxiliares da escrituração de fiscalização os documentos, livros e demais elementos de contabilidade em geral dos contribuintes ou responsáveis.

§ 3º. Os elementos necessários à informação e apuração do imposto serão declarados em documentos ou meios eletrônicos de dados aprovados em decreto do Poder Executivo. (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

§ 4º. Os livros e documentos fiscais deverão ser mantidos no estabelecimento do contribuinte, salvo nos casos em que o responsável pela escrita fiscal esteja localizado em local diverso, devendo, nesse caso, aprehear os livros e documentos, quando solicitados, no prazo estabelecido pela autoridade fiscal. (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

§ 5º Nos casos de perda ou extravio de livros e demais documentos fiscais, poderá a autoridade fiscal intimar o contribuinte a comprovar o montante das operações escrituradas ou que deveriam ter sido escrituradas nos referidos livros, para efeito de verificação do pagamento do imposto.

Art. 59. As pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não e responsáveis, na forma da legislação tributária, estão obrigadas ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias estabelecidas em ato próprio expedido pela Secretaria de Estado de Finanças ou pela Coordenadoria da Receita Estadual. (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

Parágrafo único. A falta de emissão do documento fiscal próprio ou a não exibição do mesmo ao Fisco importará renúncia à norma excludente da incidência ou do pagamento do crédito tributário e na consequente exigibilidade do imposto nos casos de suspensão, isenção, diferimento, ou qualquer outro benefício e incentivo fiscal concedido pelo Poder Público. (NR

A defesa do sujeito passivo não apresentou provas em seu favor. A produção de prova é em verdade uma obrigação, pois a existência destas é fundamental para a comprovação da veracidade das alegações feitas em seu favor. Este tribunal administrativo analisa a verdade dos fatos conforme produção das respectivas provas materiais. E, as provas apresentadas pelo autuante são suficientes para comprovação da verdade dos fatos descritos no corpo do auto de infração.

Na análise do processo administrativo devemos considerar o princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, que determina que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos conforme se apresentam na realidade. Para tanto, o julgador tem o direito e o dever de analisar todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar vinculado aos aspectos considerados pelas partes envolvidas nos autos. Assim, no tocante as provas, desde que obtidas por meios lícitos, como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF, a administração pública e o contribuinte detêm liberdade plena de produzi-las.

**CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.**

**Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

**LVI** - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

Neste caso, é preciso levar em conta também a teoria dos motivos determinantes, que sustenta a validade do ato administrativo e se vincula aos motivos indicados como seu fundamento. Essa teoria sustenta e motiva o ato administrativo, sendo que a validade dele, depende da verdade dos motivos alegados.

Além de tudo que já foi exposto, devemos também lembrar do princípio da responsabilidade, especificado no artigo 5º, caput, X e XXII, da Constituição Brasileira de 1988. Que estabelece que ele deva ser aplicado para efetivação do direito e da Justiça. O princípio, em foco, constitui um dos postulados básicos da ordem legal, inspirado na sabedoria universal de conhecimento dos povos.

O princípio estabelece que todas as pessoas têm o dever de respeitar o bem de outrem, ao mesmo tempo em que estabelece a sanção do responsável civil na concreta transgressão da norma. Em consequência, impõe ao responsável a obrigação de reparar os danos morais ou materiais perpetrados.

Não resta a menor dúvida, que a descrição, as infrações capituladas e os anexos apresentados na autuação e na diligência são condizentes com a multa capitulada - (fl. 01 - documento do volume do Auto). Entretanto, n

a análise das provas contidas nos autos, detectamos que apenas duas notas fiscais citadas pelo autuante, não foram escrituradas na EFD – Escrituração Fiscal Digital. Então, esse valor indevidamente considerado na planilha, será corrigido por este julgador, já que não constam no

Sped – Sistema Público de Escrituração Digital. Vejamos notas e valores a serem excluídas:

ord	EMIT_NOME	EMIT_CNPJ	EMIT_UF	COD_MOD	COD_SIT	NUM_DOC	CFOP_ESC	VL_OPR_ESC	VL_BC_ICMS_ESC	VL_ICMS_ESC
jun-17	COLORSUL MAGAZINE LTDA-ME	16756378000150	RO	01	0	1548	1102	R\$ 19.875,00	R\$ 19.875,00	R\$ 3.478,12
set-17	COLORSUL MAGAZINE LTDA-ME	16756378000150	RO	01	0	1548	1102	R\$ 19.436,60	R\$ 19.436,60	R\$ 3.401,40

Após a devida constatação da não escrituração das notas demonstrados na tabela acima, recalculamos o valor do novo crédito tributário, o qual não foi ilidido pela defesa. Como o processo está em fase de análise na Primeira Instância, esse julgador realizou as alterações devidas, já que as mesmas, resultaram em valor inferior ao crédito constante no auto de infração, conforme determina o artigo 108 da Lei nº 688/96:

Art. 108. Estando o processo em fase de julgamento, os erros de fato e os de capitulação da infração ou da penalidade serão corrigidos pelo órgão de julgamento, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não sendo causa de decretação de nulidade, desde que da correção resulte penalidade de valor igual ou inferior ao constante no auto de infração. (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

Assim, o Crédito Tributário foi recalculado, conforme quadro demonstrativo da nova memória de cálculo feita no Excel, sendo o lançamento ajustado nesse ato e anexado no e-PAT (documentação adicional do processo e observações). Vejamos tabela com o resumo do novo crédito tributário:

<b>Crédito Tributário</b>	<b>Original do Auto</b>	<b>Valor do Crédito não Escriturado na EFD</b>	<b>Valor Procedente</b>
Tributo ICMS	128.524,47	6.879,52	121.644,95
Multa de 100% - Valor do imposto	182.389,91	9.776,27	172.613,64
Juros	71.992,33		67.825,01

		4.167,32	
Atualização Monetária	53.865,44	2.896,75	50.968,69
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	436.772,15	23.719,86	413.052,29

Por todo o exposto, conheço da defesa para dar-lhe parcial provimento, pois em razão das operações citadas neste processo e segundo meus cálculos resultou no valor do imposto devido ao Estado de Rondônia em R\$ 121.644,95 e a penalidade é de R\$ 172.613,64, perfazendo com os juros e atualização demonstrado na tabela acima, o total de R\$ 413.052,29 referente ao novo crédito tributário devido. As correções reduziram os valores do crédito tributário, e por isso, não causam nulidade ou improcedência do auto, conforme artigo 108 da Lei nº 688/96.

**3.3.2** - Em relação a alegação de que é sujeito passivo do ICMS no regime de substituto tributário previsto no artigo 45 do Código Tributário Nacional, ou seja, que a lei determina que ele é responsável pelo pagamento do tributo desde a ocorrência do fato gerador no lugar do contribuinte - (fls. 02 da parte da defesa).

O sujeito passivo alega ser responsável por substituição tributária, no entanto, a suposta condição é irrelevante para o desfecho da questão, visto que no presente PAT não se questiona tal modalidade de tributação, trata-se simplesmente das operações de apropriação indevida de créditos fiscais decorrentes de entradas no ano de 2017, cujas notas fiscais objeto dos créditos, não são eletrônicas. Portanto, imprestáveis a gerar crédito fiscal, pois são inidôneas, de acordo com a legislação fiscal correlata, conforme já demonstrada nos autos.

A Lei 5.172/66 denominada como Código Tributário Nacional – CTN - dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

A defesa cita o artigo 45 do Código Tributário Nacional para afirmar que é sujeito passivo do ICMS no regime de substituto tributário, ou seja, que é responsável pelo pagamento do tributo desde a ocorrência do fato gerador no lugar do contribuinte - (fls. 02 da parte da defesa). Só para esclarecer e determinar a verdade dos fatos, esse artigo não se refere ao ICMS e sim ao imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Vejamos transcrição dos artigos 43, 44 e 45 do Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001\)](#)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Apesar de não se aplicar ao caso concreto, explicaremos em breve análise o instituto da substituição tributária. Inicialmente esclarecemos que o sujeito passivo de uma obrigação tributária pode ser um contribuinte, quando tiver relação pessoal e direta com o fato gerador ou um responsável, quando mesmo não tendo relação pessoal tenha vínculo com o fato gerador. A responsabilidade por substituição tributária pode ocorrer para trás, antecedente ou para frente, subsequente.

A substituição tributária para trás chamada também de antecedente ocorrem nas operações em que o contribuinte de uma operação vigente deve pagar tributo pelo sujeito passivo referente ao fato gerador da operação posterior. Portanto, os contribuintes que ficaram para trás nas operações anteriores são substituídas por aqueles que estão mais a frente nessa cadeia de produção e circulação. Essas operações são referentes ao substituído, e não do substituto e nesse caso, essa operação é conhecida como diferimento.

Já na substituição tributária para frente, progressiva ou subsequente ocorrem nas operações em que o contribuinte da operação posterior deve pagar tributo pelo sujeito passivo referente à operação anterior. Nesse caso, é mais prático, eficiente e eficaz para o Estado cobrar na operação inicial de circulação, o valor do imposto cujo fato gerador ainda vai ocorrer em momento futuro.

Vejamos legislação sobre a substituição tributária:

## LEI 688/96:

**Art. 11-D.** Poderá ser atribuída a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outra unidade da Federação, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos nesta Lei.

§ 3º A responsabilidade poderá ser atribuída, também:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes; e

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 4º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do § 3º, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

§ 5º A responsabilidade de que trata o § 1º poderá ser atribuída, também, em relação ao adicional de ICMS de 2% (dois por cento) nas operações e prestações previstas no artigo 27-A, na forma prevista em Decreto do Poder Executivo, aplicando-se o disposto no artigo 12. **(Parágrafo acrescentado pela Lei Nº 3894 DE 23/08/2016).**

**(Artigo acrescentado pela Lei Nº 3583 DE 09/07/2015):**

**Art. 11-E.** Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

**Art. 17.** Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

XV - da entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado, para efeito de exigência do imposto por substituição tributária; **(Inciso acrescentado pela Lei Nº 3583 DE 09/07/2015).**

XIX - da entrada no território deste Estado, procedente de outra unidade da Federação de mercadoria sujeita ao regime de pagamento antecipado do imposto:

- a) com acréscimo parcial da margem de valor agregado, sem encerramento de fase de tributação;
- b) por substituição tributária, no âmbito interno do Estado de Rondônia, com acréscimo da margem de valor agregado e encerramento de fase de tributação.

**Art. 24.** A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou

prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações subsequentes:

a) será o valor correspondente ao preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente; ou b) inexistindo o valor de que trata a alínea "a" do inciso II do caput, corresponderá ao:

1. Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF);

2. Preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador;

3. Preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido em decreto do Poder Executivo ou previsto em convênio e protocolo para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária.

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro DE frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes. **(Redação da alínea dada pela Lei Nº 3583 DE 09/07/2015).**

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, bem ou serviço; (Redação do inciso dada pela Lei Nº 1.239 DE 03.11.2003, DOE RO de 04.11.2003, com efeitos a partir de 01.01.2004)

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada; **(Redação do inciso dada pela Lei Nº 3583 DE 09/07/2015).**

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. **(Redação do parágrafo dada pela Lei Nº 3583 DE 09/07/2015).**

§ 8º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser estabelecida pela Coordenadoria da Receita Estadual, através de Boletim de Preços, a fixação do preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º. **(Redação do parágrafo dada pela Lei Nº 3583 DE 09/07/2015).**

**(Artigo acrescentado pela Lei Nº 3583 DE 09/07/2015):**

**Art. 24-A.** Fica o Poder Executivo autorizado a cobrar por substituição tributária o imposto devido pelas operações com todas as mercadorias classificadas na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, ou outra codificação adotada oficialmente, e pelas prestações de serviços.

§ 1º Decreto do Poder Executivo estabelecerá as mercadorias classificadas na NCM, ou em outra codificação oficial, e as prestações de serviços sujeitas ao regime de substituição tributária, a forma de implementação, o pagamento, o cálculo, a definição do responsável e a margem de valor agregada.

§ 2º Decreto do Poder Executivo poderá determinar:

I - a atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto ao adquirente da mercadoria, em lugar do alienante; e

II - o pagamento do imposto correspondente às operações subsequentes por ocasião da entrada da mercadoria no território do Estado.

§ 3º Caso a cobrança por substituição tributária sobre as operações e prestações previstas neste artigo ocorra apenas no âmbito interno do Estado de Rondônia, será considerada antecipação com acréscimo da margem de valor agregado e encerramento de fase de tributação, aplicando-se para fins de cálculo, as regras da substituição tributária, conforme disciplinado em decreto do Poder Executivo.

§ 4º Fica a Coordenadoria da Receita Estadual autorizada a dar o tratamento previsto no § 2º, às operações e prestações previstas no § 5º, nos casos em que o remetente esteja localizado em unidade da Federação que não faça parte do protocolo ou convênio que instituiu a substituição tributária, mesmo que essas operações e prestações não estejam relacionadas nos incisos do caput.

§ 5º Fica a Coordenadoria da Receita Estadual autorizada, ainda, a cobrar por substituição tributária, o imposto devido pelas operações ou prestações anteriores, concomitantes ou posteriores, nos termos de protocolo firmado com outras unidades da Federação ou convênio celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, na forma da Lei Complementar nº 24 , de 07 de janeiro de 1975, após a ratificação pelo Estado de Rondônia.

**Art. 25.** A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelas unidades da Federação interessadas, sendo efetivado por decreto do Poder Executivo. **(Redação do caput dada pela Lei Nº 3583 DE 09/07/2015).**

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 10 poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de quem tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

**Art. 26.** Salvo disposição em contrário, uma vez efetivada a substituição tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as operações e prestações discriminadas no artigo 24-A ou implementada com base no artigo 25. **(Redação do caput dada pela Lei Nº 4208 DE 14/12/2017).**

§ 1º O contribuinte substituído deverá recolher o valor relativo à complementação do imposto devido por substituição tributária - ICMS-ST

- quando a base de cálculo da operação a consumidor final se efetivar em montante superior à base de cálculo presumida utilizada para o cálculo do imposto devido por substituição tributária, observados o prazo, a forma e as condições previstas em decreto do Poder Executivo. **(Redação do parágrafo dada pela Lei Nº 4208 DE 14/12/2017).**

§ 6º Fica o Poder Executivo autorizado a exigir do contribuinte a complementação do imposto devido por substituição tributária de que trata o § 1º, nas operações entre contribuintes, quando o valor da operação por ele praticado se efetivar em montante superior à base de cálculo

presumida utilizada para o cálculo do imposto devido por substituição tributária, observados o prazo, as condições e forma previstos em decreto do Poder Executivo. **(Parágrafo acrescentado pela Lei Nº 4208 DE 14/12/2017).**

**Art. 50-B.** É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

#### *RICMS/RO (Dec. 8321/98):*

Art. 52. O ICMS devido deverá ser pago através de documento de arrecadação Anexo a este Regulamento. (Lei 688/96, arts. 45 e 58, § 1º)

Art. 53. O ICMS deverá ser pago (Lei 688/96, art. 45): (NR dada pelo Dec.11655, de 09.06.05 – efeitos a partir de 01.07.05)

I – no momento da entrada no território do Estado:

(---)

b) de mercadorias sujeitas à substituição tributária, quando não alcançadas por convênios ou protocolos celebrados com as demais unidades da Federação, observados os §§ 4º, 5º e 9º (NR dada pelo Dec.16132, de 16.08.11 – efeitos a partir de 16.08.11)

(---)

II – antes da operação ou do início da prestação do serviço, nos seguintes casos:

(---)

d) saída com destino ao estado de Rondônia de mercadoria sujeita à substituição tributária por força de convênio ou protocolo celebrado com as demais unidades da Federação, quando promovida por estabelecimento industrial, importador, distribuidor ou atacadista não inscrito no CAD/ICMS-RO como substituto tributário, relativamente ao ICMS retido na fonte;

#### *Anexo VI, Novo RICMS/RO (Dec. 22721/18):*

Art. 12. O contribuinte remetente que promover operações interestaduais destinadas ao Estado de Rondônia com bens e mercadorias especificados em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária será o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes devido a este Estado, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente. (Convênio ICMS 52/17, cláusula oitava) (Lei 688/96, art. 24-A, § 2º, inciso I)

§ 1º. A responsabilidade prevista no caput aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna de Rondônia e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias especificados em convênio ou protocolo que disponha sobre o

regime de substituição tributária, quando destinados ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário neste Estado.

§ 2º. O destinatário de bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido ao Estado de Rondônia por substituição tributária, quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção e recolhimento, ou efetuar retenção e recolhimento a menor do imposto devido.

§ 3º. Na hipótese do caput e do § 1º, quando não houver convênio ou protocolo, o destinatário, inclusive o varejista, será o responsável pelo pagamento do imposto devido ao Estado de Rondônia por antecipação com encerramento de fase de tributação, inclusive em relação ao diferencial de alíquotas.

§ 4º. O disposto neste artigo aplica-se, também, às operações de importação e internas de substituição tributária.

§ 5º. Nas operações e prestações interestaduais destinadas ao Estado de Rondônia para consumidor final não contribuinte do imposto, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido a título de diferencial de alíquotas será do remetente.

Portanto, as teses apresentadas pela defesa não prosperam. E, após este julgador, analisar os fatos, as provas contidas nos autos, as considerações apresentadas pelo sujeito passivo e por não ter observado vícios que maculem a ação fiscal, conheço da defesa tempestiva e concluímos que o auto de infração deve ser declarado parcialmente procedente, conforme legislação demonstrada.

#### **4 – CONCLUSÃO**

No uso da atribuição disposta no artigo 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9.157, de 24 de julho de 2000 e no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996 e de acordo com o previsto no artigo 15, I, da Lei nº 4.929 de 17 de dezembro de 2020, JULGO PARCIAL PROCEDENTE a ação fiscal do crédito tributário lançado no auto de infração no valor de R\$ 436.772,15 (Quatrocentos e trinta e seis mil e setecentos e setenta e dois reais e quinze centavos) e declaro devido o valor de R\$ 413.052,29 (Quatrocentos e treze mil, cinquenta e dois reais e vinte nove centavos), conforme demonstrado no julgamento, devendo o mesmo ser atualizado na data do efetivo pagamento e INDEVIDO o valor de R\$ 23.719,86 (Vinte e três mil, setecentos e dezenove reais e oitenta e seis centavos).

A importância excluída e contrária em parte à Administração Tributária é no valor de R\$ 23.719,86 (Vinte e três mil, setecentos e dezenove reais e oitenta e seis centavos). Portanto, de acordo com o inciso I do § 1º do art.132 da Lei 688/96, deixo de recorrer de ofício a 2ª Instância deste Tribunal, pela importância ser menor que 300 UPF/RO.

## 5 – ORDEM DE INTIMAÇÃO

De acordo com o artigo 131, inciso V e parágrafo único, artigo 134 e artigo 146 da Lei 688/96, fica o sujeito passivo intimado a recolher o crédito tributário 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 e § 2º do art.108 da Lei 688/96), garantindo 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, 29/08/2023 .*

***AUGUSTO BARBOSA VIEIRA JUNIOR***

***AFTE Cad.***

***JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA***



Documento assinado eletronicamente por:

**AUGUSTO BARBOSA VIEIRA JUNIOR, Auditor Fiscal,**

, Data: **29/08/2023**, às **10:34**.

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