



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

**SUJEITO PASSIVO:** NORTE TIRES DISTRIBUIDORA DE PNEUS LTDA

**ENDEREÇO:**

**PAT Nº:** 20232700600001

**DATA DA AUTUAÇÃO:** 13/01/2023

**CAD/CNPJ:** 34.226.139/0001-70

**CAD/ICMS:** 00000005436061

**DECISÃO PARCIAL Nº: 2023/1/151/TATE/SEFIN**

1) Acusação de apropriação indevida de créditos de ICMS decorrente de saídas interestaduais com mercadorias já tributadas anteriormente por substituição tributária. 2) Defesa tempestiva. 3) Infração parcialmente afastada. Apesar de incompletas as informações de registros das EFD's do Sujeito Passivo, tal como demonstrado pela ação fiscal, os créditos ressarcidos são devidos ao sujeito passivo, sem indicativo de apropriação a maior do que o permitido pela ocorrência dos fatos. 4) Auto de infração parcial procedente com exclusão do ICMS, acréscimos e alteração da penalidade de multa de principal para acessória.

## **1. RELATÓRIO**

O auto de infração é decorrente de ordem de fiscalização vinculada à DFE (Designação de Fiscalização de estabelecimento) feita pela Gerência de Fiscalização e foi lavrado pelo fato do contribuinte, durante o ano de 2020, ter se apropriado de créditos de ICMS referente a procedimentos de ressarcimentos, sem, no entanto, demonstrar seu direito.

Conforme exposto no processo, o sujeito passivo recebeu notificações do Fisconforme a respeito das irregularidades, no entanto, não procedeu com a regularização de sua escrituração fiscal.

Consta como prova do ilícito a falta do Registro C176 nas EFD's do sujeito passivo nos

meses que compuseram a constituição do crédito tributário.

Foram capituladas a infração e a penalidade de multa com base no artigo 77, inciso V, alínea "a-1" da Lei 688/96 (cujo texto se refere à infração cometida pelo sujeito passivo e o *quantum* à penalidade). Ainda, como infração, foram indicados os artigos 2º e 3º da IN 22/2018 GAB/CRE, e artigos 20 e 23 do Anexo VI do RICMS/RO.

Houve Termo de Início de Fiscalização, em 12/12/2022, e a lavratura do auto de infração se deu em 13/01/2023. Após, em 11/02/2023, foi enviado para a ciência do sujeito passivo via DET, que apresentou defesa tempestiva.

O crédito tributário lançado pelo auto de infração foi de:

ICMS: R\$ 26.107,37.

Multa: R\$ 34.201,44.

Juros: R\$ 3.937,02.

At. Monetária: R\$ 11.894,25.

Total: R\$ 76.140,08.

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

### **2.1 – Preliminar: Nulidade decurso de prazo para encerramento da ação fiscal**

Dito pela defesa:

*“Percebe-se que no afã de autuar, o auditor não cumpre com medida vinculada a administração pública a qual está submetido, pois, se ação fiscal teve início em 12/12/2022, seu encerramento deveria ocorrer 60 dias após este início, ou seja, em 09/02/2023, no entanto, seu encerramento deu-se em 11/02/2023, este fato por si só anula o ato administrativo do auditor que não observou o PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, a qual está vinculado.”*

E invoca os efeitos de sua reclamação para que não se possa convalidar o procedimento fiscal com base nos dizeres do RICMS, Anexo XII, que indica:

*Art. 113. Não será admitida a convalidação quando:*

*I - resultar prejuízo à administração pública ou a terceiros;*

*II - o ato viciado tiver sido impugnado na esfera administrativa ou judicial.*

### **2.2 – Do Mérito: direito ao crédito ressarcido**

A defesa detalha a qualificação do sujeito passivo atuante no comércio de pneumáticos e câmeras de ar, cuja tributação é abrangida por substituição tributária feita em operações anteriores às saídas do contribuinte atuado.

Por ter recebido mercadorias já tributadas por substituição tributária em favor do estado de Rondônia e, posteriormente, tê-las enviado para outras unidades da federação, com base no artigo 20 do Anexo VI do RICMS, reclama pelo seu direito ao ressarcimento:

*Art. 20. O contribuinte que tiver recebido mercadoria ou serviço com o imposto retido anteriormente por substituição tributária, ou no caso do imposto ter sido calculado por antecipação com encerramento da fase, poderá ressarcir-se do valor do imposto retido ou de parte deste nas seguintes situações:*

*I - quando o fato gerador presumido não ocorrer;*

## *II - quando promover saída destinada a outro Estado;*

Em seguida, detalha os procedimentos que culminaram com os valores ressarcidos pela empresa, com base, exclusivamente, nos valores do ICMS das operações próprias das **saídas** das mercadorias remetidas para fora do estado de Rondônia, fato constatado por esta unidade de julgamento na análise dos documentos mencionados pela defesa.

Ao demonstrar o direito ao crédito, por comprovar as saídas interestaduais de mercadorias já tributadas anteriormente por substituição tributária, pede pela improcedência do enquadramento de tipificação da infração e penalidade imposta pela ação fiscal, já que o fato coaduna com os dizeres da alínea “d” do artigo 77, inciso V da Lei 688/1996:

*d) deixar de observar as formalidades estabelecidas na legislação tributária referentes à apropriação de crédito fiscal - multa de 20 (vinte) UPF/RO por período de apuração do imposto.*

Finaliza requerendo a nulidade do auto de infração em virtude da extrapolação de prazo para a conclusão da DFE, concomitantemente ao fato de que a penalidade aplicada não condiz com a irregularidades dos fatos. Ou que, alternativamente, seja improcedente o auto de infração dado do direito ao crédito ressarcido, com o afastamento dos valores cobrados pela ação fiscal.

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

#### **INTRODUÇÃO**

Em manifestação ao despacho feito por esta unidade de julgamento ao autor do feito acerca da reclamação da defesa pelo decurso de prazo alegado, cujo efeito impediria a convalidação do ato, o autuante chamou a atenção para o fato de que o auto de infração foi lavrado na data de 13/01/2023, de forma que, iniciada a ação fiscal em 12/12/2022, tem-se como inatingível sua nulidade, já que se teve atendida a determinação do artigo 6º da IN 11/2008:

***Art. 6º** Nas auditorias fiscais, os Autos de Infração originados do procedimento serão lavrados até a data de encerramento da Designação de Fiscalização de Estabelecimento (DFE) e seus números constarão no termo de encerramento de fiscalização.*

*Parágrafo único. A notificação do lançamento originado de Auto de Infração e a intimação para que o sujeito passivo integre a instância administrativa far-se-ão nos termos do artigo 858 do RICMS/RO, desvinculando-se da Designação de Fiscalização de Estabelecimento (DFE) e, inclusive, podendo ocorrer após a data de seu encerramento.*

Então, sendo o prazo limite para o encerramento da DFE de 60 dias e tendo sido o auto de infração lavrado no 32º dia da ação fiscal, há que se entender como formalmente válido o lançamento do crédito tributário feito de ofício pela ação fiscal.

Por outro lado, há que se ressaltar, também, que apesar de válido o auto lavrado, a ação fiscal foi concluída após o prazo de 60 dias, sem que houvesse prorrogação do trabalho pela autoridade competente. A data de encerramento se daria até 10/02/2023 (aliás, esta foi a data de lavratura do termo de encerramento da ação fiscal) e não como disse a defesa em 09/02/2023. Portanto, enviados os documentos para a cientificação do sujeito passivo acerca da ação fiscal que culminou no auto de infração em lide em 11/02/2023, verifica-se que a ação fiscal foi concluída um dia após o prazo permitido pela legislação.

Já os efeitos do decurso de prazo sem o formal encerramento da ação fiscal devem ser entendidos como circunstância exclusiva de abertura do benefício da denúncia espontânea para o sujeito

passivo, cujo prazo perdura até sua efetiva ciência do auto de infração, que no caso concreto se deu em 14/02/2023.

Importante a abordagem dessas ocorrências já que, em 29/03/2023, o sujeito passivo retificou as EFD's nos meses tidos como de apropriação indevida dos créditos, incluindo nas novas escriturações os registros tidos como faltantes e que motivaram a lavratura do auto de infração (C170, C176 e E111), data posterior à sua ciência do em relação ao auto de infração.

Ainda, dito pela manifestação fiscal após o recebimento de despacho desta unidade de julgamento, reclamou o autor do feito acerca de instabilidade nos sistemas da SEFIN que ocasionou o atraso no envio da notificação do encerramento da ação fiscal, invocando, ainda, a pertinência da alteração da legislação tributária (em vigor a partir de 03/05/2023) que passou a permitir a convalidação dos atos mesmo que sejam reclamados na esfera administrativa, tal como o caso em análise.

**Art. 113.** Não será admitida a convalidação quando:

*I - resultar prejuízo à administração pública ou a terceiros;*

*II - o ato viciado tiver sido impugnado na esfera administrativa ou judicial.*

**§ 1º.** *A impossibilidade da convalidação não impedirá a invalidação do ato sem efeitos retroativos, desde que não seja comprovada a má-fé de seus beneficiários diretos.*

*Nota: [Renumerado pelo Decreto 28066/23](#) - efeitos a partir de 03.05.23.*

**§ 2º.** *A vedação de que trata o inciso II do caput, com relação à impugnação administrativa, não se aplica a convalidação prevista no § 4º do art. 18 deste Anexo.*

*Nota: [Acrescentado pelo Decreto 28066/23](#) - efeitos a partir de 03.05.23.*

Sobre os fatos, entendo que os problemas no sistema que impeçam o envio e recebimento de peças processuais possuem o condão de evitar prejuízos ao sujeito passivo, já que o autor do feito possui à sua disposição a possibilidade de requerer a dilação de prazo para a execução de seus atos, o que não ocorreu. Além do que, não há clareza na demonstração de que o sistema teria apresentado problema no último da data final para o encerramento da DFE.

Já em relação à possibilidade de convalidação, pelo fato de a nova legislação possuir efeitos a partir de 03/05/2023, e pelo próprio indicativo de irretroatividade de sua aplicação previsto pela própria legislação, igualmente não seria o caso de se atestar como válida a possibilidade de convalidação do prazo extrapolado para a conclusão do trabalho da ação fiscal.

Por conclusão de análise desta introdução, (1) tem-se como válido o auto de infração, já que lavrado em data compreendida dentro do período dado para a feitura da ação fiscal e (2) extrapolado o prazo para a conclusão da ação fiscal, tem-se como efeito a espontaneidade do sujeito passivo até sua cientificação do auto lavrado (período em que não houve nenhum ato de correção por parte do contribuinte).

Isto dito, passa-se à análise dos argumentos da defesa.

### **3.1 – Preliminar: prazo para a conclusão da ação fiscal e lavratura do auto de infração**

A análise desta alegação já se deu nos escritos de introdução deste julgamento: o auto de infração é válido por ter sido lavrado dentro do prazo concedido para a execução dos trabalhos de

fiscalização. Dito pela IN 11/2008:

**Art. 6º** *Nas auditorias fiscais, os Autos de Infração originados do procedimento serão lavrados até a data de encerramento da Designação de Fiscalização de Estabelecimento (DFE) e seus números constarão no termo de encerramento de fiscalização.*

*Parágrafo único. A notificação do lançamento originado de Auto de Infração e a intimação para que o sujeito passivo integre a instância administrativa far-se-ão nos termos do artigo 858 do RICMS/RO, desvinculando-se da Designação de Fiscalização de Estabelecimento (DFE) e, inclusive, podendo ocorrer após a data de seu encerramento.*

E, igualmente, foi abordado o efeito do lapso temporal entre a data concedida para o encerramento da ação fiscal e a da ciência do sujeito passivo em relação ao auto de infração: a possibilidade de denúncia espontânea corrigindo irregularidades vinculadas às tipificações pertinentes à acusação fiscal, o que não foi feito pelo contribuinte.

Foram retificadas as EFD's dos meses que serviram como base para a autuação fiscal, porém, somente nas datas de 27 e 29 de março de 2023 (documento juntado ao e-Pat), datas posteriores à ciência do auto de infração, cuja análise será a seguir.

### **3.2 – Do Mérito: Direito ao crédito ressarcido**

De fato, existe no processo a comprovação de que o sujeito passivo recebeu mercadorias já tributadas por substituição tributária e que efetuou remessas dessas mercadorias para outras unidades da federação, o que lhe garante o direito ao ressarcimento do ICMS pago, tanto pelas operações próprias das entradas originalmente tributadas quanto ao imposto retido por substituição tributária em favor do estado de Rondônia. Juntado por esta análise de julgamento, o Registro C170 detalha os documentos fiscais que correspondem às saídas interestaduais de mercadorias, promovidas pelo sujeito passivo, com imposto já cobrados anteriormente por substituição tributária.

Fato é que, apesar do direito ao ressarcimento, a ação fiscal demonstrou apenas que o sujeito passivo não atendeu às especificações da legislação tributária acerca da comprovação dos valores que deveriam ter sido ressarcidos, em específico à falta do envio do Registro C176 em suas EFD's.

Porém, ao tratar o caso como um fato impeditivo do crédito apropriado, entendo que a ação fiscal deveria ter demonstrado a impossibilidade de uso dos créditos, já que o auto de infração cobra tributo, juros, atualização monetária e a penalidade de multa específica para uso de crédito indevido. Inclusive, no texto da alínea de capitulação da infração e penalidade existe a ressalva a ser observada acerca das formalidades que se aplicam ao procedimento de creditamento, tal como o ressarcimento do caso em análise:

*V - infrações relacionadas ao crédito do ICMS:*

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

**1. do valor do crédito fiscal apropriado indevidamente, ressalvado o disposto nas alíneas “b” e “d” deste inciso; e**

**2. do valor do crédito fiscal transferido a outro estabelecimento do contribuinte, ou a terceiro, em desacordo com a legislação tributária;**

**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.**

***d) deixar de observar as formalidades estabelecidas na legislação tributária referentes à apropriação de crédito fiscal - multa de 20 (vinte) UPF/RO por período de apuração do imposto.***

Outrossim, esta análise de julgamento verificou que, mesmo após as retificações das EFD's feitas pelo contribuinte, ainda continuam incompletas as informações do Registro C176, já que não foram indicados os números dos itens correspondentes às notas fiscais de entrada que se relacionam com o procedimento de apuração dos créditos passíveis de ressarcimento pelas operações de saídas interestaduais de mercadorias já tributadas por substituição tributária.

Além disso, pela análise dos argumentos da defesa, restou comprovado que a metodologia de apuração do ICMS ressarcido pelo contribuinte foi feita de forma errada, já que o valor creditado pelos ressarcimentos são idênticos aos valores do ICMS destacado como débito nos documentos da saídas interestaduais promovidas pelo contribuinte, em detrimento ao procedimento correto que seria o creditamento do ICMS (operação própria e da retenção do imposto ST pelas operações subsequentes em favor do estado de Rondônia) sobre as operações de entradas que tiveram a abrangência da substituição tributária. Ao se apropriar apenas do ICMS sobre suas saídas tributadas para outras UF's (em desacordo com a legislação tributária), o sujeito passivo deixa de se apropriar do ICMS retido pela substituição tributária, fato que lhe é desfavorável economicamente.

Há que se ponderar que o rito de procedimentos para a aferição do correto valor a ser ressarcido para o caso em análise não é simples de ser feito pelo contribuinte e sem de ser conferido pelo fisco. Nesta análise de julgamento verifica-se que o contribuinte está se ressarcindo (apenas) do ICMS lançado a débito em suas saídas interestaduais de mercadorias já alcançadas pela substituição tributária. Apesar de errado o procedimento do ressarcimento do sujeito passivo, esta constatação não foi atestada pela ação fiscal, cuja infração descrita se ateve em demonstrar a falta de cumprimento dos ritos determinados pela legislação tributária, em específico, pela falta de apresentação do Registro C176 nas EFD's do sujeito passivo. A tão somente anulação dos débitos de ICMS destacados nos documentos fiscais de saídas interestaduais das mercadorias já tributadas pela ST, sem nenhuma outra apropriação do imposto, possui na prática, o mesmo efeito de se tratar os fatos geradores presumidos como ocorridos, sem nenhum valor ressarcido proveniente das entradas de mercadorias já tributadas e que posteriormente foram remetidas para outras UF's.

Por certo existem as irregularidades referentes aos procedimentos de ressarcimento do ICMS, que inclusive foram alvo de notificações para autorregularização pelo Fisconforme. Contudo, não se pode afirmar que a infração cometida pelo contribuinte tenha resultado em falta de recolhimento ou diminuição do imposto devido, pois, ao que aparenta, o sujeito passivo está se creditando de um valor a menor do que deveria pelas ocorrências de suas operações.

#### **4. CONCLUSÃO**

Assim sendo, comprovado o direito ao crédito por ressarcimento, cuja forma não foi feita de acordo com as determinações da legislação, porém, sem indicativo de apropriação do tributo a maior do que o devido pelo sujeito passivo, em conformidade com o artigo 108 da Lei 688/1996, procedo à recapitulação da infração e penalidade, afastando a tipificação do auto de infração (artigo 77, inciso V, alínea "b") e aplicando a alínea "d" do mesmo artigo para a aplicação da penalidade correspondente:

***d) deixar de observar as formalidades estabelecidas na legislação tributária referentes à apropriação de crédito fiscal - multa de 20 (vinte) UPF/RO por período de apuração do imposto.***

Pela inocorrência de falta de pagamento de imposto devido, afasto os valores lançados a título

de ICMS, juros e atualização monetária, restando como devida apenas a penalidade de multa acessória de 20 UPF's por cada período de apuração do imposto em desacordo com a legislação tributária em relação ao crédito ressarcido pelo contribuinte, dado que a irregularidade já havia sido alvo de notificação pelo Fisco, sem que houvesse a correção dos fatos pelo sujeito passivo. Foram 6 períodos com apropriação de crédito nessas circunstâncias: 6 x 20 UPF's (R\$ 108,53) = R\$ 13.023,60.

Ajustados os valores referentes às correções mencionadas, fica o crédito tributário assim constituído:

	<b>VL ORIGINAL R\$</b>	<b>VL PROCEDENTE R\$</b>	<b>VL IMPROCEDENTE R\$</b>
<b>ICMS</b>	26.107,37	0	26.107,37
<b>MULTA</b>	34.201,44	13.023,60	21.177,84
<b>JUROS</b>	3.937,02	0	3.937,02
<b>AT. MONET.</b>	11.894,25	0	11.894,25
<b>TOTAL</b>	76.140,08	13.023,60	63.116,48

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PARCIAL PROCEDENTE** o auto de infração, declarando-se devido o valor de R\$ 13.023,60 e indevido o valor de R\$ 63.116,48.

## 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, 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.

Por ter sido excluído do crédito tributário do auto de infração valor superior a 300 UPF's, interpõe-se recurso de ofício à Câmara de Segunda Instância.

Notifique-se o autor do feito para, desejando, apresentar manifestação contrária à decisão proferida.

Porto Velho, 21 de maio de 2023.

### Juntados no e-Pat:

Registro C176 (Excel) com as omissões do número do item das notas de ressarcimento (últimas entradas).

Registro C170 atestando as saídas interestaduais de mercadorias já tributadas anteriormente pela substituição tributária.

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



Documento assinado eletronicamente por:  
**RENATO FURLAN, Delegado da 3ª DRRE,**

, Data: **21/05/2023**, às **17:18**.

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