



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

SUJEITO PASSIVO: METSO BRASIL INDUSTRIA E COM LTDA

ENDEREÇO:

PAT Nº: 20232906300229

DATA DA AUTUAÇÃO: 04/04/2023

CAD/CNPJ: 16.622.284/0001-98

CAD/ICMS:

DECISÃO NULO Nº: 2023/1/65/TATE/SEFIN

1. Não recolhimento do ICMS/DIFAL da EC 87/2015. 2. Defesa tempestiva. 3. Infração ilidida. 4. Ilegitimidade passiva do remetente configurada. 5. Auto de infração nulo.

1 – RELATÓRIO

O sujeito passivo acima identificado foi autuado, pois teria promovido a saída das mercadorias constantes do DANFE vinculado à NFe 400391, emitido em 27/03/2023, processado no comando Fronteira/Sefin/RO nº 20233050089642, neste Posto Fiscal, em 04/04/23, destinada a consumidor final não contribuinte, sujeita ao recolhimento do ICMS diferencial de alíquota (DIFAL), por ocasião da saída do bem, na forma do art. 273 do RICMS/RO do Anexo X do RICMS/RO, apurado de acordo com as letras "a" a "c" do inciso I da Cláusula 2ª do Conv. ICMS 236/2021, sem efetuar o recolhimento de referido imposto. Infringiu, portanto, à Legislação Tributária. **Demonstração da Base de Cálculo:** Conforme Demonstrativo de Base de Cálculo anexa. OBS: O item 7.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003 estipula que a atividade de construtora exercida pelo destinatário da mercadoria acobertada pela NF-e acimacitada está fora do campo de incidência do ICMS, desde que não se enquadre na exceção nele prevista.

Para a capitulação legal da infração foram iniciados o art. 273, c/c o art. 270-I-a-c e art. 275, todos do Anexo X do RICMS-RO (Dec. 22721/18) e EC 87/2015, e para a multa o art. 77-VII-b-2 da Lei 688/96.

O crédito tributário, à época da lavratura, tem a seguinte composição:

Tributo ICMS	R\$ 46.068,37
Multa 90% (noventa por cento)	R\$ 41.461,53
Juros	R\$ 0,00

Atualização monetária	R\$ 0,00
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 87.529,90

O sujeito passivo foi notificado do auto de infração pela via postal em 29.04.2022 (AR J478544350BR), e apresentou sua defesa tempestivamente.

2 – DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

Inicialmente, nas preliminares, o sujeito passivo suscitou duas questões, primeira, pugnou pela nulidade do auto de infração sob o argumento de 1) **ilegitimidade passiva** para figurar na cobrança fiscal, uma vez que o mesmo não seria o contribuinte responsável, *ex vi* do artigo 128 e seguintes do CTN, pelo pagamento do DIFAL na operação descrita na peça acusatória, mas a própria destinatária (MADECON), pois, teria restado comprovado que esta é contribuinte do imposto (inscrita no CAD/ICMS-RO sob o nº **164537-4**), nos termos do art. 4º-§2º-I da LC 87/96, com redação dada pela LC 190/2022, estabelecendo que o destinatário é o responsável pelo DIFAL, na hipótese deste ser contribuinte do imposto.

Neste sentido, como a destinatária da mercadoria além do CNAE de empresa de construção civil, exerce outras atividades sujeitas ao ICMS, como o comércio no atacado e no varejo de materiais de construção, areia industrial, britas e pedras lascadas, operações normalmente sujeitas ao ICMS, como se infere do Cadastro de Contribuintes em anexo, o sujeito passivo juntou cópia da nota fiscal de remessa para conserto nº 25955, de 02.09.2022, da MADECON, e a de retorno nº 400387, de 07.03.2023, da MEDSO OUTOTEC, nota fiscal de remessa em garantia nº 27356, de 03.02.2023, da MADECON, e da nota fiscal de venda nº 55479, de 29.08.2008, de um Britador Cônico Nordberg HP300, demonstrando, assim, flagrante erro de identificação do sujeito passivo da obrigação, em ofensa direta ao art. 142 do CTN, demandando a nulidade do auto de infração.

A segunda questão suscitada de nulidade do auto de infração é que 2) **a acusação fiscal teria sido feita por presunção e sem busca da verdade material dos fatos**, ou seja, o fiscal não teria analisado outras atividades praticadas pela MADECON ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA - ME, pois os documentos apresentados pela impugnante como prova de que (i) realizou operações com contribuinte do ICMS e (ii) que o destinatário, além da atividade de construção civil, desempenha outras atividades, como o comércio de materiais de construção, areia, pedra britadas, entre outros, além da ficha cadastral que comprova inúmeros CNAEs de atividade comercial pura, denota que tais fatos sequer foram verificados e previamente investigados pelo agente fiscal (em busca da verdade material), sendo o trabalho da fiscalização motivado, única e exclusivamente, em um dos CNAE's do destinatário que tinha como atividade a construção civil, seguindo a tese de que não seria contribuinte, mas consumidora final. Juntou, ainda, doutrina com relação ao lançamento por presunção, carente de fundamentação jurídica.

Quanto ao mérito aduziu que a questão não se resumiria somente pela análise isolada de um dos CNAE's do destinatário que é de engenharia e construção, pois, o destinatário exerceria, também, atividade de comércio atacadista e varejista, e que seria um contribuinte conhecido no estado de Rondônia, vencedor de diversas licitações em fornecimentos de materiais de construção com o governo federal e estadual (areais, britas diversas), o que, por si só, seria suficiente para excluir a responsabilidade da Impugnante pelo recolhimento do DIFAL, cabendo ao destinatário o recolhimento deste.

Que considerando o disposto no artigo 142, do CTN, a impugnante sequer teria a obrigação de verificar se o adquirente exerce, de fato, as atividades que constam do Cadastro de ICMS na SEFAZ RO (CNAE's de atividade 2330302, especialmente 4744001, 4744004, 4744099 e 0810006 e 0810007), cabendo à fiscalização imputar as penalidades cabíveis ao destinatário por desvirtuamento dos CNAE's ou

falsa declaração quanto ao exercício de sua atividade. Até porque, caso contrário, se a Impugnante tivesse de constatar a efetiva operação do destinatário, a sua regularidade, implicaria na indevida transferência do ônus de fiscalizar, que compete privativamente ao Fisco, *ex vi* do artigo 142, do CTN.

Que para fins de aplicação da regra da responsabilidade do DIFAL bastaria a declaração ou confirmação de inscrição do destinatário como sendo contribuinte industrial ou comerciante atacadista/varejista do ICMS e aqui, o destinatário é contribuinte do imposto em atividades de comércio e não exclusivamente de engenharia e construção como quis fazer acreditar a fiscalização, sendo que essa confirmação, de ser ou não o destinatário contribuinte do ICMS em outras operações, poderia ser facilmente identificado e confirmado pela fiscalização, seja pelo fato de ter acesso privativo aos dados e informações econômico-fiscais do destinatário, seja por outros meios.

Que no site da empresa (www.madeconengenharia.com.br), constata-se não só a atividade de engenharia e construção, mas também a atividade comercial da MADECON, já que esta comercializa, além de outros produtos da construção civil, como estruturas metálicas e cimento, areia industrial, brita granulada, brita nº 0, brita nº 1, brita nº 2, concreto e pedra detonada.

Que obter os referidos produtos (através da extração, pelos CNAE's 0810006 e 0810007), quais sejam, a areia de pedra, diversas britas, a MADECON precisava de um equipamento, um britador cônico, que lhe foi fornecido pela ora Impugnante, conforme nota fiscal de aquisição nº 55479, de 29/08/2008, tudo em consonância com os CNAE's de atividade 2330302, especialmente 4744001, 4744004, 4744099 e 0810006 e 0810007.

Que a manutenção do referido equipamento, o conserto, a garantia que foi prestada pela ora impugnante, conforme denotam as notas fiscais de remessa e retorno para conserto, além das peças/materiais aplicados pela ora Impugnante através da nota fiscal nº 400391, de 27/03/2023, objeto da presente autuação, estão estritamente ligados à operação comercial do destinatário.

Que para que não parem dúvidas de que a destinatária atua no comércio de britas, no Portal da Transparência do Governo Federal, constata-se que a referida empresa é grande fornecedora da União, suas autarquias, ministérios e até mesmo de Rondônia, na ampliação e conservação de diversos trechos de estradas.

Que além disso, o destinatário é grande fornecedor de britas e outros materiais de construção, como se verifica em diversos contratos no Portal da Transparência, o fornecimento para o Ministério da Defesa – Comando do exército em Porto Velho-RO, conforme contrato nº 5/2022, vigência de 07/01/2022 a 06/01/2023.

Que a empresa MADECON pode atuar no comércio de outros materiais e para outros clientes, mas somente a verificação das notas fiscais emitidas, os CFOP's utilizados e o resumo da apuração mensal do ICMS poderão confirmar esses fatos, fatos que, ressalte-se, a Impugnante não tem acesso em decorrência do sigilo fiscal. Por seu turno, a fiscalização tem livre acesso a esses dados, inclusive de todas as notas fiscais emitidas no Portal da NFe onde, pela chave de acesso, pode-se confirmar o CFOP, a natureza da operação e o NCM da mercadoria vendida.

Que a propósito, a verificação da atividade da empresa, como comerciante atacadista ou varejista dos produtos acima, em epígrafe poderia ser facilmente identificada pela fiscalização, já que tem amplo acesso à apuração mensal do imposto, com o resumo de todos os CFOP's de entrada e saída, valor das operações, imposto creditado e debitado, além de saldo devedor/credor do imposto no final da apuração.

E que a singela análise das chaves de acesso das notas fiscais emitidas pela MADECON no Portal da

NFe (a fiscalização tem acesso), constatar-se-á a emissão de diversos documentos fiscais com destaque do ICMS.

Que quanto ao ônus da prova, que cabe a quem alega (art. 373 do CPC), tal princípio se aplicaria ao presente caso, pois, o ônus da prova é deslocado para o Fisco, a quem cabe, agora, contradizer aquilo que consta no bojo destes autos mediante a realização de diligência nas operações do destinatário MADECON, a fim de confirmar os CNAE's de atividade, bem como as operações de comercialização, no atacado, ou no varejo, de materiais de construção, areia industrial, britas, etc, nos termos do art. 43 e seguintes do Anexo XII do RICMS-RO, ou seja, converter o julgamento em diligência para:

a) confirmar quais CNAE's de comércio e quais produtos o destinatário exerce essas atividades; para produtos que ela manufatura, ou seja, faz a extração e depois a britagem, descrever o processo produtivo e seu *modus operandi*;

b) confirmar, mediante o cotejo das notas fiscais de entrada e saídas de mercadorias emitidas pelo destinatário, a efetiva entrada/venda de produtos em materiais de construção civil, areia industrial e britas, de fabricação própria ou adquiridos de terceiros;

c) informar o lançamento de estoques de mercadorias no controle de estoques do destinatário;

d) confirmar o lançamento das operações e resumo por CFOP's de operações sobre os CFOPS 5.101, 6101, 5102, 6102, ou equivalente, ainda que sujeito ao regime de substituição tributária.

E diante do exposto, requereu o julgamento procedente da presente impugnação para:

a) acolher a preliminar de nulidade da peça acusatória, por erro material na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, bem como em decorrência da presunção e falta de certeza da acusação fiscal por utilização da presunção simples;

b) caso as preliminares não sejam acolhidas que, então, nos termos do artigo 43 e seg. do Anexo II, do RICMS/RO, seja o presente julgamento convertido em diligência, para que os pontos controversos mencionados na presente seja esclarecidos e confirmados pela fiscalização, especialmente se o destinatário das mercadorias, objeto da NF-e autuada, é ou não contribuinte por exercer atividade de comércio atacadista ou varejista;

c) no mérito, acolher a defesa apresentada, para cancelar a exigência fiscal em testilha.

3 - FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

Conforme consta na peça básica, a autuação ocorreu sob o fundamento de que o sujeito passivo teria promovido a saída das mercadorias constantes do DANFE vinculado à NFe 400391, emitido em 27/03/2023, destinada a consumidor final não contribuinte, sujeita ao recolhimento do ICMS diferencial de alíquota (DIFAL), por ocasião da saída do bem, na forma do art. 273 do RICMS/RO do Anexo X do RICMS/RO, apurado de acordo com as letras "a" a "c" do inciso I da Cláusula 2ª do Conv. ICMS 236/2021, sem efetuar o recolhimento de referido imposto, infringindo, supostamente, a legislação tributária.

Regularmente notificado, o sujeito passivo requereu na preliminar a nulidade do auto e infração por motivo de ilegitimidade passiva, bem como pelo fato da acusação fiscal ter sido feita por presunção e sem busca da verdade material dos fatos, e no mérito, requereu a improcedência do mesmo, já que teria comprovado que não era de sua responsabilidade o recolhimento do DIFAL em questão, mas do destinatário, vez que este é contribuinte no Estado de Rondônia com a IE no CAD/ICMS nº **164537-4**, ao contrário do alegado na inicial.

Pois bem, após a análise das peças que compõem os autos pode-se afirmar que razões suficientes assistem ao sujeito passivo para se acatar o reconhecimento do pedido de **ilegitimidade passiva** para figurar

no polo passivo da ação fiscal, em questão preliminar arguida (art. 337-IX do CPC, incapacidade da parte), que se traduz em nulidade absoluta do presente auto de infração, como adiante se demonstra.

No caso concreto, sem sombras de dúvidas, a controvérsia, de fato, para se apurar a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/DIFAL, tal como previsto no RICMS-RO, *in verbis*, como bem argumentou o sujeito passivo em sua preliminar, restringe-se à condição do **destinatário da mercadoria ser ou não contribuinte do ICMS**:

Art. 269. Nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste Capítulo. ([Convênio ICMS 236/21](#), cláusula primeira)

Nota: [Nova Redação](#) dada pelo Dec. 27901/23 - efeitos a partir de 1º.04.22

§ 1º O remetente da mercadoria ou do bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto, é contribuinte em relação ao imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna da unidade federada de destino e interestadual - DIFAL, nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outra unidade federada. (G.n.)

A fundamentação legal acima da suposta infração cometida pelo remetente, conforme descrito no auto de infração, se refere a operações ou prestações **destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS**, contudo, verifica-se pela análise da nota fiscal nº 400391, objeto da presente autuação, que o destinatário das mercadorias (MADECON ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA - ME) é contribuinte do ICMS devidamente inscrito no CAD/ICMS-RO com o nº **164537-4**, conforme consulta ao SINTEGRA/SEFIN, situação esta que desloca para o destinatário das mercadorias a reponsabilidade pelo recolhimento do ICMS/DIFAL em questão, ao que se observa no art. 4º-§2º-I da LC 87/96, com redação dada pela LC 190/2022, estabelecendo que o destinatário é o responsável pelo DIFAL, na hipótese deste ser contribuinte do imposto, c/c o art. 11-V-a-b da LC 87/96, como neste caso, *in verbis*, caracterizando, portanto, a ilegitimidade passiva do impugnante, o que afasta a autuação:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

*§ 2º **É ainda contribuinte** do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: ([Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022](#)) ([Produção de efeitos](#))*

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto: ([Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022](#)) (G.n.)

(...)

*Art. 11. **O local da operação** ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e*

definição **do estabelecimento responsável**, é:

(...)

V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

(Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

a) o do estabelecimento do destinatário, quando o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto; (Incluída pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto. (Incluída pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos) (G.n.)

Dessa forma, em vista dos fatos, e considerando que a ação fiscal não obedeceu aos requisitos legais previstos na norma tributária de regência para a sua efetiva atuação, pois, houve violação ao arts. 100-III da Lei 688/96 (erro na identificação do sujeito passivo, ou seja, **erro de sujeição passiva**, vício insanável, e não mera irregularidade) e ao art. 142 do CTN, decido pela nulidade absoluta do lançamento do presente auto de infração, sem julgamento do mérito, ressaltando não se tratar de hipótese de aplicação do art. 173-II do CTN ao caso sob exame, vez que configurado vício material, ou seja, relativo à aplicação da regra matriz de incidência (regra de direito material).

4 – CONCLUSÃO

De acordo com o previsto no artigo 79, II do Regulamento Interno deste Tribunal Administrativo – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157, de 24 de julho de 2000, **JULGO NULO** o auto de infração e INDEVIDO o crédito tributário de R\$ 87.529,90.

Desta decisão, recorro de ofício à Câmara de Julgamento de Segunda Instância, nos termos do art. 132 da Lei 688/96.

Em face do disposto no §3º desse mesmo artigo, que se encaminhe o processo aos autores do feito.

5 – ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o contribuinte autuado da decisão de Primeira Instância, reservado o direito de vistas e manifestação junto à Câmara de Julgamento de Segunda Instância.

Porto Velho, 30.06.2023.

ELDER BASILIO E SILVA

JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA