



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

SUJEITO PASSIVO: CARAMORI COMERCIO E ALIMENTOS LTDA

ENDEREÇO:

PAT Nº: 20232700400016

DATA DA AUTUAÇÃO: 31/03/2023

CAD/CNPJ:

CAD/ICMS: 00000004034058

DECISÃO PARCIAL Nº: 2023/1/215/TATE/SEFIN

1. Aproveitamento indevido de crédito do ICMS 2. Aquisição de materiais para uso/consumo e imobilizado 3. Defesa Tempestiva 4. Infração parcialmente ilidida 5. Ação Fiscal **Parcialmente Procedente**

1 – RELATÓRIO

O Sujeito Passivo acima identificado, apropriou-se indevidamente de créditos fiscais no valor de R\$ 489.341,11 no período compreendido entre janeiro/2019 e maio/2021. Tal infração cometida é decorrente de aproveitamento de créditos de bens destinados a uso e consumo e da compra de materiais de construção para aplicação na construção de sua sede. Tanto a identificação dos documentos fiscais quanto o crédito tributário constituído, encontram-se detalhados em anexo. Por conta da irregularidade constatada, lavra-se o presente auto de infração para a cobrança do ICMS e se aplica a multa prevista no art. 77, inciso IV, alínea “a”, item 1, da Lei 688/96.

Tributo ICMS	489.341,11
Multa	644.445,82

Juros	121.052,81
Atualização Monetária	105.656,99
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	1.360.496,73

A intimação deste Auto de Infração foi realizada pela Notificação nº 13713275, em **08/05/2023**, fl.12, via DET, nos termos do artigo 112, inciso IV da Lei nº 688/96. A defesa foi apresentada de forma tempestiva.

2 - DAS ARGUIÇÕES DA DEFESA

O sujeito passivo, em síntese, alega o que se segue:

2.1. Foi surpreendido pela autuação e reclama que não houve nenhuma Notificação prévia, nos moldes do FISCONFOME, para que se regularizasse voluntariamente, argumentando que era época de pandemia e deveria haver mais sensibilidade por parte da fiscalização;

2.2. No mérito, a Defesa deseja o reconhecimento de que os créditos provenientes de mercadorias para a construção das instalações do estabelecimento, bens do ativo imobilizado, podem e devem ser apropriados segundo a legislação vigente, e assim, pender pela improcedência do Auto de Infração;

2.3. A Defesa pugna pela aplicação da mesma tese que foi aplicada no AI nº 20232700400023, de % permitido para aproveitamento de crédito do material usado na área efetivamente comercial do supermercado (inerente às atividades da empresa) em função da área total do empreendimento. No caso em questão, a impugnante sugere um percentual de 50% de aproveitamento de créditos.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DIREITO

O sujeito passivo, conforme consta nos autos, é comerciante varejista de mercadorias em geral com predominância de produtos alimentícios – hipermercados (segundo o SINTEGRA), tendo o Regime Normal de tributação.

A empresa, no período de janeiro/19 até maio/21 apropriou-se indevidamente de créditos fiscais, consistentes nas diferenças apuradas entre sua escrita fiscal e da análise das NFs próprias e de

terceiros, no valor total de R\$ 489.341,11. Foram apurados créditos indevidos provenientes de mercadorias usadas na construção do estabelecimento da empresa (ativo permanente). O período fiscalizado foram os anos de 2019, 2020 e 2021.

A presente Ação fiscal de nº 20221200400024, auditoria em conta gráfica, foi autorizada pela DFE nº 20222500400009, de 21/11/2022, que se originou do sistema SISMONITORA que indicou uma provável expectativa de crédito.

O Termo de início de Fiscalização teve a **ciência ao contribuinte em 17/02/2023**, e conteve o período fiscalizado de 01/01/19 a 31/12/21 (fl.04).

Em 31/01/23, houve prorrogação desta DFE para o período de 01/02/2023 até 01/04/2023 (fl.06). Em 31/03/23, esta Ação Fiscal foi dada por encerrada (fl.07) com a lavratura deste AI, cientificado ao sujeito passivo em data acima citada.

Foi feito o Termo de Juntada e Ciência de provas em meio digital (fls. 14 e15) pelo autuante.

A empresa foi orientada a pagar o crédito devido em 30 dias, com desconto de 50%, ou entrar com uma defesa administrativa caso não concordasse com a imputação. A empresa, então, decidiu entrar com a defesa.

3.1. Não procede esse argumento da Defesa. Em primeiro lugar, a auditoria impetrada foi cientificada pelo contribuinte em 17/02/2023, conforme data do Termo de Início de Fiscalização, citado acima, em período posterior a pandemia. A lavratura do Auto de Infração aconteceu em 31/03/23 e sua ciência ao contribuinte, em 08/05/23. O período fiscalizado, 2019-2020-2021, é que se encontrava EM PARTE na pandemia. Todavia, MESMO no período de pandemia, em que o Fisco ainda não tinha iniciado a fiscalização, a escrituração fiscal da empresa não deveria estar de acordo com os fatos geradores de suas NFs de operações de entrada e de saída? Afinal, não é isso que se espera da contabilidade exemplar de uma empresa?

3.2. Infelizmente, os créditos fiscais, no caso em questão, não podem ser aproveitados. E não é a SEFIN-RO que disse isto, foi a lei!

O Decreto 22721/2018, RICMS-RO, é claro quanto a isto no art.44, já citado neste PAT:

RICMS-RO

Art. 44. É vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à entrada de bens ou mercadorias, inclusive se destinados ao uso, consumo ou ativo imobilizado do estabelecimento, ou a utilização dos serviços, nos seguintes casos: (Lei 688/96, art. 31, §§ 1º, 2º e 3º)

I – (...);

II - que se refiram a bens, mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

Bens, mercadorias e serviços alheios à atividade da empresa são aqueles que não fazem parte da atividade-fim da empresa, ou seja, quando integrar a sua atividade-meio. Mas, vamos mais além nessa explicação.

Por exemplo, dão direito ao crédito, as aquisições de máquinas e equipamentos industriais feitos

por um estabelecimento industrial, aquisição de balcões frigoríficos, expositores e impressoras fiscais por supermercado e de caminhões por uma empresa de transporte rodoviário de cargas. Estes bens do ativo imobilizado se integram ao produto final ou sofrem desgaste na produção, na comercialização ou na prestação de serviços efetuados pelo contribuinte. Como consequência, o ICMS incidente em sua aquisição pode ser compensado com o que for devido pelas saídas de mercadorias ou prestações de serviço que realizar.

Por outro lado, os materiais de construção quando vendidos pelo comerciante (de materiais de construção) para o construtor ou para o proprietário da obra (tomador do serviço) têm incidência de ICMS.

Embora, os imóveis façam parte contábil do ativo permanente da empresa, os materiais adquiridos não se destinam à revenda e nem são utilizados direta ou indiretamente na industrialização ou comercialização da mercadoria. Eles são utilizados na construção do imóvel para seu uso próprio. E mesmo que a obra se destinasse à revenda, a venda do imóvel estaria fora do campo de incidência do ICMS. O prédio ou o estabelecimento adere ao terreno sobre o qual foi edificado, formando uma unidade permanente cuja transmissão de propriedade exige forma própria, a escritura no Registro de Imóveis. E esta está sujeita ao ITBI de competência municipal.

Trago, à guisa de informação, uma jurisprudência do STJ que se posiciona neste mesmo sentido como se pode ler na Ementa do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 1358361/RS da 2ª Turma do STJ que teve como relator o Ministro Mauro Campbell Marques:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. ARTIGOS 489 E 1022, I e II, CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MATERIAIS ADQUIRIDOS. USO DESTINADO ÀS ATIVIDADES NÃO AFETAS AO ESTABELECIMENTO. DIREITO AO CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Ausência de violação dos artigos 1022, parágrafo único, incisos I e II, 489, §1º, I e IV do CPC, pois o acórdão recorrido, conforme trecho colacionado ao acórdão de origem, manifestou-se de forma expressa acerca dos pontos apontados como omissos.
2. Os valores de ICMS advindos dos materiais adquiridos para a construção do prédio onde funcionará o supermercado, por serem mercadorias alheias à finalidade da empresa, não podem ser objeto de creditamento, conforme permite o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, em virtude da exceção prevista em seu parágrafo 1º.
Precedentes. (AgRg no Ag 1.145.693 /RS, Relator Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 3/8/10)
3. Agravo interno não provido”

E o caput do art.20 e seu §1º da LC 87/96, citados nesta jurisprudência dispõe:

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 seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º. 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.**

E mais, a mesma Lei, no caso de mercadorias de uso e consumo, em seu art.33 informa que:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033; ([Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019](#))

Ainda incluo, o resumo da decisão e entendimento sobre o assunto da Secretaria de Fazenda de Santa Catarina:

CONSULTA nº 033/07:

“Esclarece a referida autoridade que os materiais adquiridos “não conferem direito a crédito do imposto, pois se integram à construção, que é obra civil e, portanto, não sujeita ao ICMS, mas sim ao ISS”.

02 - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

Constituição Federal, art. 155, §2º, I e II;

Lei 10.297, de 26 de dezembro de 1996, arts. 21 e 22

A Constituição Federal conceitua a não cumulatividade do ICMS como o direito do contribuinte compensar “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” (CF, art. 155, § 2º, I). *A contrariu sensu*, na hipótese de não haver ICMS devido na operação, não há o que compensar; não há direito a crédito.

O crédito pretendido pela consulente refere-se à entrada de materiais de construção que serão utilizados em obra de construção civil, em imóveis próprios da consulente ou de terceiros que utiliza mediante contrato de locação. Sucede que a operação subsequente à entrada dos referidos materiais de construção não sofre incidência do ICMS. A uma, porque a construção civil não está sujeita ao ICMS, mas ao ISS, de competência municipal. A duas, porque o produto resultante é obra de construção civil que também não está sujeita ao ICMS, já que adere ao solo onde foi edificada. Somente podem se caracterizar como “mercadoria” os bens móveis o que elimina as obras de construção civil que são bens imóveis.

As obras de construção civil, embora façam parte do ativo permanente, não autorizam o aproveitamento do crédito correspondente aos materiais de construção nelas empregados, por não estarem sujeitas à incidência do ICMS. Aplica-se à espécie a regra geral de que o direito ao crédito é restrito à existência de débito do imposto o qual possa compensar.

o art. 20 da Lei Complementar 87/96 não autoriza qualquer crédito relativo ao ativo imobilizado. O crédito somente será possível se a operação subsequente, com o produto resultante dos mesmos materiais, for submetida à tributação pelo imposto estadual.

Posto isto, responda-se à consulente que é vedado o aproveitamento de créditos do ICMS, relativos à entrada no estabelecimento de materiais de construção, para utilização em obras de construção civil.

À superior consideração da Comissão.

Getri, em Florianópolis, 3 de maio de 2007.

3.3. O AI nº 20232700400023 diz respeito a infração de apropriação indevida de créditos do ativo permanente – CIAP em valores superiores ao permitido de acordo com as regras dos incisos do § 4º do art.31 da Lei 688/96.

Este AI nº 20232700400016, aqui sob análise, trata da infração de apropriação indevida de créditos referentes aos materiais de uso e consumo e materiais usados na construção do ativo permanente (vide planilha em excel na pasta “Notificações”). PORÉM, em uma análise mais detalhada nas planilhas do material em excel deste AI e das informações repassadas pelo julgador de 1ª instância do outro AI, nº 20232700400023, que se refere a mesma empresa e cujo período fiscalizado está contido dentro do período do Auto de Infração que ora estou julgando, pude constatar que: através de batimentos de dados das numerações das NFes, datas e chaves de acesso, todas (100%) das NFes do

período de 2019, são comuns aos dois Autos de Infração. Motivo pelo qual foi decidido, entre os julgadores, que o outro AI citado permanece como está, e este AI terá os valores, referentes ao ano de 2019, anulados, por se configurarem em “*bis in idem*”.

TABELA DO CÁLCULO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO E INDEVIDO

	Valor devido	Valor indevido
Imposto	293.571,20	195.769,91
Multa	387.927,99	256.517,83
Juros	91.280,88	29.771,93
Atualização monetária	46.179,02	59.477,97
Crédito tributário	818.959,09	541.537,64

4 – CONCLUSÃO

No uso da atribuição disposta no artigo 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157, de 24 de julho de 2000, **JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE** a ação fiscal e **DEVIDO** o crédito tributário no valor de R\$ **818.959,09**, devendo o mesmo ser atualizado até a data do efetivo pagamento, e **indevido** o crédito tributário no valor de R\$ **541.537,64**.

Por ser decisão, em parte, contrária às pretensões da Fazenda Pública, recorro de ofício à Câmara de Julgamento de Segunda Instância, em atendimento ao artigo 132 da Lei nº 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, 04/09/2023 .

ARMANDO MARIO DA SILVA FILHO

JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA



Documento assinado eletronicamente por:

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