



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: 20232700400023

DATA DA AUTUAÇÃO: 24/04/2023

CAD/CNPJ:

CAD/ICMS: 00000004034058

DECISÃO PROCEDENTE Nº: 2023/1/1017/TATE/SEFIN

1. Apropriação indevida de crédito Fiscal no CIAP decorrente da entrada de mercadorias.
2. Defesa Tempestiva
3. Infração Não Ilidida
4. Auto de infração Procedente

1 – RELATÓRIO

Conforme descrito no auto de infração 20232700400023, lavrado em 24/04/2023 (fl. 02 - documento do volume do Auto), constatou-se que “O contribuinte se utilizou de crédito tributário em desacordo a legislação tributária ao se creditar de ICMS decorrente da entrada de mercadoria destinadas ao ativo permanente em valores superiores aos empregados nas atividades fins do estabelecimento, isto é, em finalidade alheia as atividades do estabelecimento. Na apuração da Escrituração Fiscal Digital e CIAP - Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente do período auditado. Conforme provas em anexo. Se creditou da construção da área total de 29.198,96 m² sendo que o hipermercado (estabelecimento) utiliza da área 7.358,27 m², sendo o restante de outros empreendimentos de outros estabelecimentos de terceiros ressarcidos via aluguel. Trata-se de utilização como ativo permanente de toda mercadoria para o Cacoal Shopping, e não apenas do Hipermercado Hiper Central (nome fantasia) como contribuinte do ICMS.”

A infração foi capitulada no “Artigo 77, V, “a1”, nos termos do artigo 30, 31 da Lei 688/96 e art. 38 do RICMS/RO aprovado pelo Decreto 22.721/2018”. A multa foi

capitulada no Artigo 77, inciso V, alínea “a”, item 1 da Lei 688/96 - (fl. 02 - documento do volume do Auto).

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

Descrição	Crédito Tributário
Tributo:	R\$ 166.841,27
Multa 90%	R\$ 229.573,68
Juros	R\$ 79.889,46
A. Monetária	R\$ 50.658,82
Total do Crédito Tributário	R\$ 526.963,23

A fiscalização foi realizada pela 4ª DRRE de Cacoal/RO (fls. 02 do volume do auto), autorizada pela DFE nº 20232700400023 e Ação Fiscal nº 20231200400001, referente ao período a ser fiscalizado de 01/01/2019 a 31/12/2019 e emitida em 03/02/2023 - (fls. 06 - documento do volume do Auto), sendo emitido Termo de Início de Ação Fiscal nº 20231100400007, Termo de Intimação nº 20232600400008 e Termo de Regularização enviados em 21/03/2023, e com ciência em 22/03/2023 através da notificação nº 13672115 - (fls. 07 a 09 - documento do volume do Auto).

O Termo de Encerramento foi lavrado em 24/04/2023 (fls. 15 - documento do volume do Auto). O autuante emitiu o Termo Circunstanciado (fls. 16 a 27 - documento do volume do Auto) e encaminhou as provas e os termos de encerramento e intimação em 24/04/2023 com ciência em 25/04/2023, através da notificação nº 13709073 - (fls. 28 a 31 - documento do volume do Auto).

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 que não recebeu notificação no portal, e foi logo penalizado, de forma tão exorbitante, quando deveria o fisco ter notificado e dado oportunidade para correção no prazo estabelecido pela lei. Por esse motivo, o Auto de infração deve ser declarado improcedente e o processo arquivado, após ser permitido ao contribuinte regularizar sua situação dentro do prazo legal, e caso já esteja regularizado, ou seja, com os documentos fiscais escriturados, seja julgado improcedente de plano este Auto de Infração - (fls. 03 a 07 da parte da impugnação).

2.2 - Do Mérito:

2.2.1 Alega que o conceito de Ativo Imobilizado trazido pelo direito privado faz jus ao direito de crédito de ICMS a aquisição de bens e direitos com expectativa de serem utilizados por mais de 12 meses (vida útil); mantidos por uma entidade para uso na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços e para locação; haja a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e possa o custo do ativo ser mensurado com segurança. Ainda, as partes, peças e equipamentos de reposição, manutenção etc., são classificados como ativo imobilizado quando tiverem vida útil superior a um período e utilizados em conexão com itens do ativo imobilizado - (fls. 7 a 12 da parte da impugnação).

2.2.2 Alega que o crédito do ICMS é corolário do princípio da não-cumulatividade. Que o crédito de ICMS a que faz jus o contribuinte é o valor do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Diz ainda, que o § 2º do artigo 20, da Lei Complementar 87/96 presume que são alheios à atividade da empresa apenas os veículos de transporte pessoal e que os demais bens são inerentes à sua atividade e autorizam o crédito de ICMS nas operações de entradas - (fls. 12 a 14 da parte da impugnação).

2.2.3 Propõe a utilização do Instituto da Analogia, que possui previsão expressa no Código de Processo Civil e art. 4º da LINDB. No mesmo sentido é a norma aplicável ao PIS/Pasep e a Cofins não-cumulativo, conforme se infere dos artigos 3.º, VII das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que autorizam o desconto de créditos calculados sobre os encargos de depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa - (fls. 14 a 16 da parte da impugnação).

E por fim, requer que seja dada oportunidade de se autorregularizar, que seja julgado improcedente o auto de infração - (fls. 16 - documento da impugnação).

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 que não recebeu notificação no portal, e foi logo penalizado, de forma tão exorbitante, quando deveria o fisco ter notificado e dado oportunidade para correção no prazo estabelecido pela lei. Por esse motivo, o Auto de infração deve ser declarado improcedente e o processo arquivado, após ser permitido ao contribuinte regularizar sua situação dentro do prazo legal, e caso já esteja regularizado, ou seja, com os documentos fiscais escriturados, seja julgado improcedente de plano este Auto de Infração - (fls. 03 a 07 da parte da impugnação).

Respeitando, o princípio da verdade material ou real, o princípio da oficialidade, que determina que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos conforme se apresentam na realidade. E, levando ainda em conta a teoria dos motivos determinantes, que sustenta que a validade do ato administrativo se vincula aos motivos indicados como seu fundamento e evitando o enriquecimento indevido por parte do Estado, conforme determina o artigo 884 do Código Civil. Passaremos a analisar a questão suscitada pela defesa.

A SEFIN implementou em 2019, à auto regularização, objetivando a espontaneidade, por parte do sujeito passivo, das obrigações tributárias principais e acessórias. Para isso, instituiu o FISCONFORME, pelo Decreto 23.856/2019, e, posteriormente atualizado pelo Decreto 24.202/2019. O contribuinte foi notificado para proceder a regularização de forma espontânea, o que não foi feito pela empresa, conforme consta do Relatório Fiscal sobre o Monitoramento, inclusive o sujeito passivo regularizou parte das pendências encontradas, conforme consta nas folhas 18 do relatório. Além disso, foi oportunizado que apresentasse provas no Termo de início da fiscalização nº 20231100400007, Termo de Intimação nº 20232600400008 e Termo de Regularização enviados em 21/03/2023, e com ciência em 22/03/2023 através da notificação nº 13672115 - (fls. 07 a 09 - documento do volume do Auto).

O Fisconforme apura indícios de irregularidades ou de não conformidade com a legislação tributária estadual e incentiva o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias principais e acessórias, por meio da autorregularização. Esses indícios de irregularidades ou de não conformidade **poderão** ser disponibilizados ao contribuinte, por meio da notificação de pendência, na área de serviços on-line do sítio eletrônico da SEFIN, no Portal do Contribuinte, podendo, inclusive, conter informações analíticas das inconsistências apontadas – (grifo nosso). Ressaltamos, que os contribuintes que não possuem acesso ao DET, poderão ser notificados por outros meios, conforme o disposto no artigo 8º e combinado com § 6º e 7º do artigo 115 do Anexo XII do RICMS/RO. Vejamos legislação tributária:

Decreto 23.856/2019:

Art. 1º. Fica Instituído, no âmbito da Secretaria de Estado de Finanças - SEFIN, o Sistema Fisconforme, que consiste na verificação automatizada das declarações prestadas pelo contribuinte, bem como no cruzamento dessas declarações com os registros armazenados por outros sistemas administrados pela SEFIN, para apurar indícios de irregularidades ou de não conformidade com a legislação tributária estadual e incentivar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias principais e acessórias, por meio da autorregularização.

Parágrafo único. O sistema de que trata o caput deste artigo será gerido pela Gerência de Fiscalização da Coordenadoria da Receita Estadual - GEFIS/CRE.

Art. 2º. Os indícios de irregularidades ou de não conformidades detectados pelo Sistema Fisconforme poderão ser disponibilizados ao contribuinte, por meio da notificação de pendência, na área de serviços on-line do sítio eletrônico da SEFIN, no Portal do Contribuinte, podendo, inclusive, conter informações analíticas das inconsistências apontadas, conforme definido em ato do Coordenador Geral da Receita Estadual.

Anexo XII do RICMS/RO:

Art. 8º. Notificações, intimações e avisos sobre matéria fiscal serão feitos por intermédio do DET do sujeito passivo. **(Lei 688/96, art.59-B)**

§ 1º. Nos casos em que o sujeito passivo não possua DET, as notificações, intimações e demais avisos sobre matéria fiscal serão feitos da seguinte forma:

I - Em relação aos autos de infração:

- a) pessoalmente, mediante entrega ao autuado, seu representante legal ou preposto, de cópia da peça básica do processo e dos levantamentos e outros documentos que lhe deram origem, exigindo-se recibo datado e assinado no respectivo original;
- b) por via postal ou telegráfica, com prova de recebimento, alternativamente ao meio indicado no inciso I, sem ordem de preferência; e
- c) por edital, publicado uma única vez no Diário Oficial do Estado, na impossibilidade de serem utilizados os meios referidos nas alíneas “a” ou “b” deste inciso.

II - nas demais notificações, intimações e avisos sobre matéria fiscal:

- a) no processo, mediante “ciente”, com a aposição de data e assinatura do interessado, seu representante legal ou preposto;
- b) em livro fiscal ou em impresso de documento fiscal, na presença do interessado ou de seu representante legal, preposto ou empregado;
- c) por comunicação expedida sob registro postal ou entregue pessoalmente mediante recibo, ao interessado, seu representante legal, preposto ou empregado;
- d) por publicação de edital no DOE, na impossibilidade de serem utilizados os meios referidos nas alíneas anteriores, hipótese em que o servidor responsável deverá justificar, no processo, a razão da não utilização daqueles meios; e
- e) por meio do DTE-SN, previsto em Resolução CGSN, para os contribuintes optantes pelo regime simplificado e diferenciado do Simples Nacional, alternativamente aos meios previstos nas alíneas “a”, “b”, “c” e “d”. **(NR dada pelo Dec. 23261, de 11.10.18 –efeitos a partir de 11.10.18)**

(...)

Art. 115. O contribuinte que denunciar espontaneamente o descumprimento de obrigação pertinente ao imposto, não ficará sujeito às multas de mora e às penalidades, previstas, respectivamente, nos artigos 46-B e 77 da Lei 688, de 30 de dezembro de 1996, desde que a irregularidade seja sanada de imediato ou no prazo estipulado pelo Fisco. **(NR dada pelo Dec. 24405, de 30.10.19 – efeitos a partir de 30.10.19)**

§ 6º. Os contribuintes que não possuem acesso ao DET, poderão ser notificados por outros meios,

conforme o disposto no artigo 8º do Anexo XII do RICMS/RO, aprovado pelo Decreto n. 22.721, de 5 de abril de 2018. **(AC pelo Dec. 24202, de 28.08.19 – efeitos a partir de 28.08.19)**

§ 7º. O cruzamento de dados de que trata o § 2º, alcança qualquer procedimento fiscal, ainda que necessária informação prévia do contribuinte. **(AC pelo Dec. 24202, de 28.08.19 – efeitos a partir de 28.08.19)**

Nesse ponto, o contribuinte não tem razão em sua alegação, pois o auditor conduziu a fiscalização conforme determina a legislação tributária.

3.2 – Do Mérito:

3.2.1 - Em relação a alegação que o conceito de Ativo Imobilizado trazido pelo direito privado faz jus ao direito de crédito de ICMS a aquisição de bens e direitos com expectativa de serem utilizados por mais de 12 meses (vida útil); mantidos por uma entidade para uso na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços e para locação; que as partes, peças e equipamentos de reposição, manutenção etc., são classificados como ativo imobilizado quando tiverem vida útil superior a um período e utilizados em conexão com itens do ativo imobilizado - (fls. 7 a 12 da parte da impugnação).

O sujeito passivo adota como nome de fantasia “Hipermercado Hiper Central”, inscrito com o regime norma de pagamento, com situação ativa, e com Código da atividade principal “4711301”, com descrição da atividade “Comercio Varejista de Mercadoria em Geral, com predominância de produtos alimentícios – Hipermercados”. Trata-se de Hipermercado presente dentro do Cacoal Shopping. Sendo que sua atividade é de compra e revenda de produtos isentos, produtos com tributação normal, produtos sujeitos a substituição tributária, a produção de produtos de padaria e o fornecimento de alimentação de bebidas, conforme folhas 17 e 18 da autuação.

A Lei Complementar nº. 87/96, assegura o direito de se creditar do imposto cobrado em operações de que tenha resultado a entrada no estabelecimento de mercadoria destinada a ativo permanente. Entretanto, a legislação tributária impôs regras para o aproveitamento e para vedação desse crédito tributário. Vejamos:

RICMS-RO aprovado pelo Decreto 22.721/2018:

Art. 38. Para efeitos da compensação do imposto, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo imobilizado, deverá ser observado: (Lei 688/96, art. 31, § 4º)

I - a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II do caput, o montante do crédito a ser apropriado será

obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

IV - o quociente de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentado ou diminuído pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a 01 (um) mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo imobilizado antes de decorrido o prazo de 04 (quatro) anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo, serão objeto de outro lançamento no Bloco G da EFD para aplicação do disposto nos incisos I a V do caput;

VII - ao final do 48º (quadragésimo oitavo) mês, contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

§ 1º. Salvo disposição em contrário, nas operações interestaduais o valor a ser creditado do ativo imobilizado deverá ser o constante no documento fiscal, limitado a alíquota interestadual aplicável, acrescido do diferencial de alíquota efetivamente recolhido no Estado.

§ 2º. O controle de crédito do imposto de que trata este artigo deverá ser efetuado por meio da EFD ICMS/IPI, conforme previsto nos artigos 106 e 107 Anexo XIII deste Regulamento, que se destina à apuração do valor do crédito a ser mensalmente apropriado, oriundo de aquisição de bens do ativo imobilizado. (Ajuste SINIEF 08/97)

§ 3º. O controle dos créditos de ICMS dos bens do ativo imobilizado será efetuado individualmente devendo a sua escrituração ser feita nos registros do Bloco G EFD ICMS/IPI.

§ 4º. Quando o período de apuração do imposto for diferente do mensal, o fator de 1/48 (um quarenta e oito avos) deverá ser ajustado, sendo efetuadas as adaptações necessárias na escrituração dos registros do Bloco G da EFD ICMS/IPI.

§ 5º. O contribuinte, sem prejuízo dos demais dispositivos constantes neste artigo, para apropriar-se do crédito decorrente da aquisição de bem destinado ao ativo imobilizado, deverá:

I - no período de sua entrada no estabelecimento, escriturar o documento fiscal relativo à aquisição de bem destinado ao ativo imobilizado na EFD ICMS/IPI, em conformidade com o Guia Prático EFD[1] ICMS/IPI (Ato COTEPE/ICMS n. 09/08);

II - a cada período de apuração, efetuar a escrituração do “Bloco G” (CIAP) em conformidade com o Guia Prática da EFD ICMS/IPI. (NR dada pelo Dec. 22876, de 21.05.18 – efeitos a partir de 1º.07.18)

Art. 40. Constitui crédito fiscal para fins de compensação do imposto devido: (Lei 688/96, art. 31):

I - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, de mercadoria no estabelecimento, inclusive à destinada ao seu uso, consumo ou ao ativo imobilizado, observado em relação a este o disposto no artigo 38, e em relação ao uso ou consumo o disposto no inciso IV do § 1º deste artigo;

II - o valor do imposto cobrado referente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de

embalagem recebidos no período para emprego em processo de industrialização, comercialização e produção;

III - o valor do imposto cobrado relativamente à prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, constante em documento fiscal;

IV - o valor dos créditos presumidos previstos no Anexo IV deste Regulamento ou autorizados por convênio, e o valor dos créditos que forem mantidos por Lei Complementar;

V - o valor do imposto em relação à energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento do contribuinte quando:

a) for objeto de saída de energia elétrica;

b) for consumida no processo de industrialização;

c) seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

d) a partir de 1º de janeiro de 2033, nas demais hipóteses. (NR dada pelo Dec. 25169/20 – efeitos a partir de 1º.01.2020)

Redação original: d) a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses.

VI - o valor do recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento, quando:

a) tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;

b) sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais;

c) a partir de 1º de janeiro de 2033, nas demais hipóteses. (NR dada pelo Dec. 25169/20 – efeitos a partir de 1º.01.2020)

Redação original: c) a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses.

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;

O sujeito passivo se creditou de bens destinados a construção da área total de 29.198,96 m², sendo que o “Hipermercado Hiper Central”, utiliza da área 7.358,27 m², sendo o restante da área de outros empreendimentos de terceiros, ressarcidos via aluguel, conforme resposta do contribuinte na intimação 20232600400008, folhas 10 e 11 da autuação e da explicação detalhada nas folhas 23 a 18 da autuação. Portanto, são mercadorias alheias

à atividade da empresa, não sendo empregados nas atividades fins do estabelecimento. A metragem foi apurada através da documentação apresentada pelo auditado na notificação e posteriormente em vistoria realizada no estabelecimento, conforme folhas 23 e 25 da autuação.

O conceito de legislação tributária é definido pelo art. 96 do [Código Tributário Nacional](#):

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Com isso, é possível observar que a legislação tributária, apesar de não ser sinônimo, compreende também a lei, conforme art. 96 e 97 do CTN. Além disso, o conceito da expressão abrange também os tratados e convenções internacionais (art. 98 do CTN), os decretos (art. 99 do CTN) e as normas complementares (art. 100 do CTN).

O contribuinte cita o conceito contábil do ativo imobilizado, conforme o artigo 179, IV da Lei 6.404/76, vejamos então a descrição conforme lei das Sociedades por Ações:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Realmente o Ativo Imobilizado é composto por bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa ou exercidos com essa finalidade. As benfeitorias em imóveis de terceiros são classificadas no Ativo Imobilizado, as quais são bens tangíveis e representam os gastos feitos com a conservação ou com o aumento de área de um imóvel, com a finalidade da necessidade de adaptá-lo às necessidades de utilização de uma empresa, com prazo de vida útil superior a um ano e que não estejam relacionados à conservação ou reparos do referido imóvel, conforme Código de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nº 27. Caso esteja relacionada será considerada despesa e não imobilizado e como podemos verificar no caso concreto, as operações são direcionadas para atividade alheia ao do contribuinte.

Entretanto, esse mesmo pronunciamento, define que o ativo imobilizado é um bem ou direito de uma empresa, ou seja, e que gera valor positivo para o fluxo de caixa, além de ser um bem tangível, o que significa que pode ser tocado, visto ou sentido. Além disso, os ativos imobilizados são bens substanciais que se destinam para a **manutenção da empresa** e de suas atividades (grifo nosso). Sendo que os ativos imobilizados apresentam os seguintes aspectos:

- eles gerarão benefícios econômicos futuros associados a eles que chegarão para a companhia e
- o custo do ativo pode ser medido de forma confiável.

O artigo 301 § 2º do RIR/99, especifica que os custos das construções ou benfeitorias em bem locados ou arrendados de terceiros deverá ser registrado em conta do Ativo Imobilizado para ser depreciado ou amortizado. Portanto, só quem locou ou arrendou poderá registrar as benfeitorias que gerem benefícios futuros a empresa.

O artigo 178 da Lei 6.404/76 das Sociedades por Ações, classifica as contas segundo os elementos do patrimônio:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Ressaltamos, que os princípios contábeis estabelecidos na Resolução CFC nº , alterada pela CFC nº , são recomendações elementares que sujeitam as normas contábeis, e por isso, devem ser observadas. Entre esses princípios, citamos o da **Entidade**, que estabelece que o patrimônio é objeto da contabilidade e estabelece a autonomia patrimonial, diferenciando o patrimônio particular dos diversos patrimônios que possam existir, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoa, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. O patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição, além disso, o patrimônio pertence a entidade, mas a recíproca não é verdadeira, sendo que a soma ou agregação contábil de patrimônio autônomos não resulta em nova entidade, mas numa unidade de natureza econômico contábil, conforme determina o artigo 4º e parágrafo único da Resolução CFC nº alterada pela CFC nº .

Nesse ponto, o contribuinte não tem razão em sua alegação, pois o auditor conduziu a fiscalização conforme determina a legislação tributária.

3.2.2 - Em relação a alegação que o crédito do ICMS é corolário do princípio da não-cumulatividade. Que o crédito de ICMS a que faz jus o contribuinte é o valor do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Diz ainda, que o § 2º do artigo 20, da Lei Complementar 87/96 presume que são alheios à atividade da empresa apenas os veículos de transporte pessoal e que os demais bens são inerentes à sua atividade e autorizam o crédito de ICMS nas operações de entradas - (fls. 12 a 14 da parte da impugnação).

O princípio da não cumulatividade é um princípio constitucional e, ao mesmo tempo uma técnica que limita a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação, ou seja, o tributo pago na etapa anterior é diminuído ou compensado na etapa seguinte. Desse modo, o imposto só incidirá sobre o valor acrescido ou aumentado em cada etapa. Ele tem como objetivo evitar a cumulação do imposto ao longo das operações realizadas, limitando o poder de tributar do estado e acabando com o efeito cascata dos tributos, reduzindo portando a carga financeira.

Citamos algumas definições doutrinárias a respeito do princípio da não cumulatividade:

O princípio da não cumulatividade, de acordo com Hugo (), existe para impedir que o ônus do tributo se vá acumulando em cada operação, ou seja, é meio eficaz para evitar o gravame excessivo (e injustificado) das cadeias de produção ou etapas de circulação de bens.

Para Paulo () a não cumulatividade preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniforme na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.

Em relação a citação da defesa, de que o § 2º do artigo 20, da Lei Complementar 87/96 presume que são alheios à atividade da empresa apenas os veículos de transporte pessoal e que os demais bens são inerentes à sua atividade e autorizam o crédito de ICMS nas operações de entradas. Vejamos a transcrição do referido artigo:

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.

§ 2º **Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal (grifo nosso).**

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

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para

o exterior;

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

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

(...)

Não tem o menor sentido a afirmação da defesa, de que só são alheios à atividade da empresa apenas os veículos de transporte pessoal e que os demais bens são inerentes à sua atividade e autorizam o crédito de ICMS nas operações de entradas (grifo nosso). Em nenhum momento o legislador usou a expressão citada pela defesa, ele apenas exemplificou, dizendo que se presumem-se alheios à atividade dos estabelecimentos os veículos de transporte pessoal. Não se trata de uma lista taxativa, tanto é que o legislador citou outros casos de vedação de utilização do crédito.

Mesmo que esses imóveis pertençam ao ativo permanente da empresa, os produtos e bens verificados na autuação não fazem parte da atividade principal da empresa, pois não se destinam a venda e não fazem parte do processo de industrialização ou comercialização do estabelecimento. Vejamos decisão da 2ª Turma STJ no Agravo em Recurso Especial 1358361/RS:

“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”

A Lei Complementar nº 87/96 - *Lei Kandir* - que estabeleceu as normas gerais do ICMS em caráter nacional, *possibilitou a compensação das aquisições* de bens que não se comercializa, como o caso dos bens do ativo permanente, estabelecendo, no entanto, limitações e restrições que devem ser observadas para a apuração do imposto devido. A Lei Complementar nº 87/96 atendeu ao comando constitucional de disciplinar o regime de compensação do imposto, estabelecido no artigo 155, inciso II, §2º, inciso XII, letra "c" da Carta Constitucional. Vejamos o § 1º e caput do artigo 20 e o artigo 33 da LC 87/96:

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.

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](#))

A Secretaria de Fazenda de Santa Catarina publicou a consulta nº 033/07 a respeito de aquisição de materiais que integram a construção:

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, responde-se à consultante 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.

O atuante apresentou as provas necessárias para comprovar a infração. A produção de prova é em verdade uma obrigação, pois a existência destas é fundamental para a comprovação da veracidade das alegações feitas. Analisamos o processo administrativo considerando 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. As provas, foram obtidas por meios lícitos, como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF, vejamos:

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;

O artigo 38 do RICMS/RO é claro em relação a compensação de créditos relativos a bens destinados ao ativo imobilizado da empresa. Vejamos legislação:

Art. 38. Para efeitos da compensação do imposto, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo imobilizado, deverá ser observado: (Lei 688/96, art. 31, § 4º)

I - a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto **não será admitido o creditamento** de que trata o inciso I, em relação à proporção das **operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas** sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período (grifo nosso);

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II do caput, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o **valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período**, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso,

as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos (grifo nosso);

IV - o quociente de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentado ou diminuído pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a 01 (um) mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo imobilizado antes de decorrido o prazo de 04 (quatro) anos contado da data de sua aquisição, **não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento** em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

(...)

O princípio da não-cumulatividade, previsto no inciso I do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, especifica a compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, admitindo a compensação do imposto pago nas operações antecedentes estritamente vinculadas com a operação subsequente, ou seja, delineando o direito ao crédito fiscal sob o aspecto eminentemente físico, conforme segue:

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

...

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

...

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

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

Deste modo, ao mesmo tempo em que estabelece o direito ao crédito pela aquisição de algumas espécies de ativos, a norma complementar expressamente exclui desta possibilidade as aquisições de bens que não se relacionem com a atividade do estabelecimento, assim entendidas aquelas que não sejam essenciais para a realização da atividade submetida à incidência do ICMS.

Além de tudo que foi mencionado, é bom esclarecer que o princípio da não cumulatividade foi respeitado pelo auditor, pois ele considerou para efeito do crédito do imobilizado, o percentual equivalente a metragem efetiva do funcionamento do estabelecimento do sujeito passivo. Para isso, o cálculo foi efetuado considerando as documentações apresentadas pelo auditado e posteriormente em vistoria realizada no estabelecimento. O percentual estabelecido de crédito representa 25,20% do ativo permanente referente a área utilizada na atividade fim do Hipermercado Hiper Central, conforme consta do Termo

Circunstanciado, relatório da vistoria e apuração g125 com g130 valor do CIAP arbitrado.

Portanto, os créditos fiscais, no caso em questão, não podem ser aproveitados, pois os bens, mercadorias e serviços são alheios à atividade da empresa. Os quais não fazem parte da atividade-fim da empresa. 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 uso próprio e depois serão locados para diversos contribuintes.

3.2.3 - Em relação à alegação que o Instituto da Analogia, possui previsão expressa no Código de Processo Civil e art. 4º da LINDB. E, que a norma aplicável ao PIS/Pasep e a Cofins não-cumulativo, conforme se infere dos artigos 3.º, VII das Leis 10.637/02 e 10.833/03, autorizam o desconto de créditos calculados sobre os encargos de depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa - (fls. 14 a 16 da parte da impugnação).

O regime da não-cumulatividade para PIS e COFINS difere daquele previsto na Constituição Federal para o ICMS e o IPI. As contribuições incidem sobre o faturamento/receita da empresa, ao passo que o ICMS e o IPI têm como base de cálculo, em linhas gerais, o preço ou o valor da operação. Nestes existe um ciclo econômico (ICMS) ou um processo produtivo (IPI) a ser considerado e, conseqüentemente, repercussão do ônus tributário no produto/operação final, a ser suportado pelo consumidor final.

O aplicador da lei, pode e deve utilizar-se da analogia na interpretação da legislação quando houver ausência de disposição expressa, pois está autorizado pelo CTN:

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;”

Entretanto, este não é o caso em análise, pois é claro, que na questão fiscal tributária, o artigo 40 e 44 do RICMS-RO aprovado pelo Decreto 22.721/2018 e o art. 31 da Lei 688/96, veda o contribuinte de creditar-se do imposto relativo à entrada de bens ou mercadorias, inclusive os destinados ao uso, consumo ou ativo imobilizado do estabelecimento, ou a utilização dos serviços, que se refiram a bens, mercadorias ou **serviços alheios à atividade do estabelecimento** (grifo e negrito nosso). E, que só a partir de 1º de janeiro de 2033, será possível se creditar do imposto devido para fins de compensação

referente a mercadorias destinadas ao uso ou consumo, vejamos:

Art. 40. Constitui crédito fiscal para fins de compensação do imposto devido: (Lei 688/96, art. 31):

I - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, de mercadoria no estabelecimento, inclusive à destinada ao seu uso, consumo ou ao ativo imobilizado, observado em relação a este o disposto no artigo 38, e em relação ao uso ou consumo o disposto no inciso IV do § 1º deste artigo;

(...)

§ 1º. Na aplicação deste artigo, observar-se-á o seguinte: (Lei 688/96, art. 33)

(...)

IV - Relativamente à aquisição de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, o contribuinte poderá creditar-se do imposto nas aquisições a partir de 1º de janeiro de 2033. (NR dada pelo Dec. 25169/20 – efeitos a partir de 1º.01.2020)

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;

Os bens não foram destinados à comercialização, única hipótese admissível para a manutenção dos créditos decorrentes das correspondentes aquisições. Outro aspecto da definição constitucional do princípio da não-cumulatividade, é que este se operacionaliza pela necessária incorporação da mercadoria adquirida no produto objeto da saída posterior, legitimando-se o crédito na medida em que esta saída estiver sujeita ao imposto. Portanto, é necessário, para que se possa cogitar a admissão de crédito fiscal sobre bens do ativo imobilizado, que estes agreguem, de alguma forma, valor ao serviço prestado, cumprindo o requisito constitucional que embasa o princípio da não-cumulatividade.

O contribuinte ao lançar créditos fiscais dos bens do ativo permanente, quando destes não decorrerão mercadorias, isto é, quando não há agregação de valor já apontada, a empresa estará infringindo a legislação, já que não existirá o elo necessário à circularidade. Não poderá usar em sua defesa a não-cumulatividade, tendo em vista que o imposto anteriormente recolhido não será transferido à mercadoria produzida, pelo simples fato de que não há agregação de valor em decorrência da aquisição anterior.

Para fazer jus ao referido crédito o bem deverá participar da industrialização ou da comercialização de mercadorias com saídas tributadas, ou seja, quando se tratar dos chamados bens instrumentais. O contribuinte não poderá, por exemplo, valer-se de créditos sobre móveis, equipamentos e máquinas utilizados na área administrativa, embora usualmente sejam classificados como Ativo Fixo. Observa-se que, os bens instrumentais são àqueles que participam do processo de industrialização e/ou comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços tributados pelo ICMS.

Portanto, fica comprovado que ocorreu a infração descrita no auto de infração. E, após este julgador, analisar os fatos, as provas contidas nos autos e as considerações apresentadas pela defesa tempestiva, concluímos que o auto de infração deve ser declarado procedente, conforme legislação demonstrada acima.

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 PROCEDENTE a ação fiscal do crédito tributário lançado no auto de infração e declaro devido o valor de R\$ 526.963,23 (Quinhentos e vinte e seis mil, novecentos e sessenta e três reais e vinte três centavos), conforme demonstrado no julgamento, devendo o mesmo ser atualizado na data do efetivo pagamento.

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, 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, 25/09/2023 .

AUGUSTO BARBOSA VIEIRA JUNIOR

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.