



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

**SUJEITO PASSIVO:** *BMG FOODS IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA*

**ENDEREÇO:**

**PAT Nº:** 20232700500005

**DATA DA AUTUAÇÃO:** 07/04/2023

**CAD/CNPJ:**

**CAD/ICMS:**

**DECISÃO PARCIAL Nº: 2023/1/305/TATE/SEFIN**

1) Aquisição interna de bovinos com ICMS diferido. Saída interestadual (transferências) de produtos de abate em operações de não incidência do tributo. Falta de pagamento do imposto diferido por parte do sujeito passivo, dada sua responsabilidade enquanto substituto tributário. 2) Defesa tempestiva. 3) Infração parcialmente ilidida. Reenquadramento da penalidade com diminuição da multa. A saída de produtos do abate de bovinos tem previsão expressa de encerramento do diferimento quando se referir a carne e miúdos comestíveis, sendo devido o ICMS quando a operação não for tributada. 4) Auto de infração parcial procedente.

## **1. RELATÓRIO**

O auto de infração é decorrente de procedimento fiscal vinculado à DFE emitida pela Gerência de Fiscalização da Coordenadoria da Receita Estadual, com escopo de auditoria geral contra o sujeito passivo.

A ação fiscal se iniciou em 27/01/2023. Houve duas prorrogações concedidas para o encerramento do trabalho, com prazo estendido até 22/07/2023, sendo que o auto de infração foi lavrado em 07/04/2023.

A descrição da infração do auto narra que “o sujeito passivo, responsável por substituição, deixou de recolher o ICMS diferido no valor de R\$ 3.851.107,71, sobre operações de aquisições de bovinos para abate”, específicas do mês de novembro de 2022, quando do encerramento da fase do diferimento do imposto.

A ação fiscal inseriu no processo tabela que detalha as operações de entradas de bovinos

adquiridos pelo sujeito passivo internamente no estado de Rondônia, com a informação do imposto diferido incidente nas aquisições de gado oriundas de produtores rurais e destinadas ao contribuinte autuado.

Ainda, segundo a tabela de apuração do ICMS diferido apresentada pelo fisco, foram excluídas da cobrança do diferimento as saídas de carne destinadas a exportações e também as de vendas já tributadas normalmente.

Foram capituladas a infração e a penalidade de multa com base no artigo 77, inciso IV, alínea "a-1" da Lei 688/96 (cujo texto se refere à infração cometida pelo sujeito passivo e o *quantum* à penalidade). Também foram citados como dispositivos infringidos o artigo 1º, artigo 2º, inciso XIV e XV, c/c artigo 57, todos do RICMS; c/c artigo 14, artigo 17, inciso XV, c/c artigo 24, § 1º, inciso I, c/c artigo 75, todos da Lei 688/1996. O crédito tributário lançado pelo auto de infração foi de:

ICMS: R\$ 3.851.107,71.

Multa: R\$ 3.670.612,06.

Juros: R\$ 162.362,70.

At. Monetária: R\$ 0,00.

Total: R\$ 7.684.082,47.

## 2. ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

### 2.1 – DAS NULIDADES

#### 2.1.1 – FALTA DE CLAREZA NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO

Requer a nulidade do auto de infração pela “ausência de clareza e objetividade na descrição da infração e da apuração do crédito tributário”. Segundo a defesa, existe “falta de objetividade na descrição dos fatos”, dado que a “descrição da infração contempla diversos fatos com várias infrações em seu relato”. Transcreve julgamento do TATE acerca da nulidade declarada por falta de descrição objetiva de auto de infração e utilização de legislação diversa da conduta praticada pelo autuado.

#### 2.1.2 – FALTA DE CLAREZA NA DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Ainda vinculado à nulidade do auto de infração, a defesa reclama da ausência de demonstração da base de cálculo utilizada para a apuração do crédito tributário, em especial, às deduções referentes às saídas com destino à exportação.

#### 2.1.3 – ERRO NA CAPITULAÇÃO DA PENALIDADE

Segundo a defesa, caso existente a infração tal como dito pela acusação fiscal, o correto enquadramento deveria se dar pela previsão do artigo 77, inciso IV, alínea k da Lei 688/1996, já que a descrição da infração direciona o crédito tributário ao contribuinte pela sua condição de substituto tributário. Logo, não seria correta a capitulação com base no artigo 77, inciso IV, alínea a-1 (imposta pelo auto de infração). Repetidas as legislações citadas:

*Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes:*

*IV - infrações relacionadas ao pagamento, retenção ou apuração do ICMS:*

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

*1. do valor do imposto não pago, por deixar de pagá-lo ou contribuir para que o sujeito passivo deixe de pagá-lo, mediante ação ou omissão que resulte na falta de pagamento, nas hipóteses para as quais não haja previsão de penalidade específica.*

*Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes:*

*IV - infrações relacionadas ao pagamento, retenção ou apuração do ICMS:*

*k) multa de 5% (cinco por cento) do valor da operação, ao remetente substituto tributário que não efetuar a retenção do imposto ou efetuar a retenção a menor, não podendo ser inferior a 10 (dez) UPF/RO.*

## 2.2 – DO MÉRITO

Defende que o diferimento não se encerra nas operações de transferência entre matriz e filiais. Para tanto, detalha os procedimentos da aquisição dos bovinos feitas pelo sujeito passivo e da remessa dos animais para abate em planta de terceiro, do retorno dos produtos do abate e, por fim, da saída da carne em operações de transferência interestadual.

Após, detalha o processo legislativo aplicado ao diferimento e, em especial, Parecer da GETRI (002/2021), que informa *“com perfeição toda esta operação que envolve os institutos do diferimento, industrialização por encomenda, suspensão, e em que momento se daria o pagamento do tributo em decorrência do encerramento do diferimento”*. Dito pelo Parecer:

*“No mesmo sentido, pôde-se afirmar que, ante o diferimento do ICMS incidente sobre a venda de boi em pé por produtor rural, entabulado no art. 1, Parte 1, c/c item 05, Parte 2, do Anexo III, do RICMS/RO, bem como diante a suspensão do ICMS incidente sobre a operação de remessa do bovino para industrialização, na forma do art. 1º, Parte 1, c/c item 03, Parte 2, do Anexo V, do RICMS/RO, o ICMS incidente sobre a circulação do bovino e dos produtos e subprodutos decorrentes do abate, na situação hipotética delimitada pela consultante, somente será efetivamente recolhido quando da saída da mercadoria da empresa atacadista para outra pessoa física ou jurídica, com ou sem o trânsito da mercadoria pelo estabelecimento desta.”*

Assim exposto, apresenta diversos indicativos acerca da abrangência dos atos normativos sobre a aplicação da legislação pela administração tributária, o que afastaria a tipificação da infração, dado o entendimento de que não se encerrou o diferimento, conforme interpretação da defesa em compreensão aos dizeres do Parecer da GETRI.

Por fim, pede pela nulidade e insubsistência do auto de infração, ou, alternativamente, pelo afastamento da penalidade da multa que, como demonstrado, não coaduna com a suposta infração descrita pela ação fiscal.

## 3. FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

### INTRODUÇÃO

É importante destacar que o sujeito passivo, após a lavratura do auto de infração, foi contemplado com benefício fiscal do Ato Conder 19/2023, publicado em 12 de setembro de 2023, o qual concedeu crédito presumido de 85% do *“ICMS devido no período e informado na Escrituração Fiscal Digital - EFD (SPED Fiscal)”*, restrito aos produtos especificados no referido ato, com base na permissão do Decreto 28.256/2023, que estendeu a condição de estabelecimento industrial para empresa *“que opera em planta própria, arrendada, alugada ou que firma contrato de aquisição de prestação de serviços”, com aplicação “aos fatos novos e pendentes de análise ou decisão, inclusive no caso de lançamento de ofício ou notificações de débitos fiscais”*.

Em face do exposto, foi notificado por esta unidade de julgamento para que fizesse os ajustes em suas EFD's:

*“Especificamente em relação ao ICMS devido pelo encerramento do ICMS diferido dos bovinos, e não pago por ocasião das operações de transferências dos produtos do abate para outras unidades da federação sem tributação, é necessário que se proceda com a escrituração em EFD dos débitos das saídas interestaduais de carne feitas em operações de transferência (com a redução da base de cálculo prevista para esse produto) para, após, utilizar o benefício de 85% do crédito presumido, devendo pagar o ICMS apurado como resultado. Tributadas as saídas de carne, considera-se pago o imposto diferido incidente em operação anterior com animais vivos adquiridos de terceiros.”*

Porém, apesar desse entendimento, o contribuinte permaneceu inerte à alternativa de tributação que lhe foi possibilitada pelo Decreto que alterou a lei do benefício fiscal vinculado ao Conder, restando à análise de julgamento a leitura restrita ao que consta no processo, conforme peças de acusação e de defesa.

### 3.1 – DAS NULIDADES

#### 3.1.1 – FALTA DE CLAREZA NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO

Em que pese existirem diversas capitulações de dispositivos infringidos indicadas pelo auto de infração, dado que o autor do feito procurou especificar tanto na lei quanto no Regulamento a tipificação da ocorrência do ilícito, há clareza na descrição dos fatos ao se justificar a lavratura do auto à aquisição de bovinos de terceiros, internamente no estado de Rondônia, com incidência de ICMS diferido, cujo abate e saídas posteriores de carne se deram em operações interestaduais de transferências sem a incidência do ICMS, razão pela qual inexistiu qualquer pagamento de tributo sobre o animal vivo e nem tão pouco sobre os produtos de seu abate, ocorrências motivadoras da lavratura do auto de infração. Portanto, afastado a nulidade dessa alegação.

#### 3.1.2 – FALTA DE CLAREZA NA DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A reclamação da defesa se restringe ao não detalhamento dos valores de saídas correspondentes à exportação tidos como elemento de diminuição do crédito tributário.

De fato, na tabela apresentada pela ação fiscal é informada a exclusão do valor do ICMS diferido cobrado referente às operações de exportação e às vendas tributadas promovidas pelo contribuinte, sem que se explicasse a metodologia de apuração do resultado dos números.

O que se extrai da leitura da planilha do auto de infração é que a ação fiscal (1) aplicou a redução da base de cálculo sobre as saídas de carne (exportação e com tributação normal incidente nas vendas), (2) calculou a tributação dessas operações e, com base no resultado do imposto apurado, (3) diminuiu o valor do ICMS diferido, devido pelas aquisições internas feitas pelo sujeito passivo.

Pois bem, fato é que houve a aquisição de bovinos vivos com incidência do ICMS diferido e, posteriormente, a saída interestadual de produto resultante de seu abate, de forma que alguma metodologia deve ser feita para a aferição dos valores do tributo que devam ser dispensados de cobranças referentes às saídas tributadas e de remessas de exportação. Há que se vincular as operações de saída de carne com a correspondente entrada dos bovinos com imposto diferido.

Apesar desta análise corroborar com a crítica do procedimento adotado pela ação fiscal, tal circunstância se refere ao mérito e, caso errada, seria um erro de fato não determinante da nulidade do auto de infração, podendo, inclusive, sua correção ser feita de ofício por esta unidade de julgamento (Lei

*Art. 108. Estando o processo em fase de julgamento, os erros de fato e os de capitulação da infração ou da penalidade serão corrigidos pelo órgão de julgamento, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não sendo causa de decretação de nulidade, desde que da correção resulte penalidade de valor igual ou inferior ao constante no auto de infração.*

Para o caso, afasto a nulidade e faço a correção de ofício do valor do ICMS diferido a ser cobrado com as seguintes **PREMISSAS PARA A APURAÇÃO DO ICMS DIFERIDO** (que entendo ser mais pertinente ao caso):

Diferentemente da ação fiscal, esta unidade de julgamento restringiu, para cálculo do percentual de saídas que afastam o diferimento do ICMS dos bovinos, apenas as operações de saídas com carne e subprodutos de seu abate, excluídos os valores de eventuais acréscimos de frete e seguros, de forma a se obter o valor exclusivamente sobre o produto e não da nota fiscal.

Também, observei que as operações internas com CFOP 5101 e 5102, quando não foram tributadas, foi pelo motivo de se referirem a saídas de produtos que não são carne e nem miúdos comestíveis (pele fresca, com ICMS diferido por se destinarem à indústria; e resíduos de abate, com isenção do imposto por se destinarem à indústria de ração animal). É relevante essa informação, pois o encerramento do diferimento, conforme expresso pela legislação (RICMS - Item 05, Nota I, Inciso II do Anexo III - DIFERIMENTO), somente se dá em relação a saída de carne e de miúdos comestíveis, de forma que, não sendo o produto resultante do abate nenhum desses dois produtos, entendo não estar encerrada a fase do diferimento para tais ocorrências. (corroborando esse entendimento o item 07 da Parte 2 do Anexo III do RICMS). Ressalto, inclusive, que no caso do diferimento (pele fresca), o imposto será considerado pago quando da efetiva saída do produto industrializado (couro). E, no caso dos resíduos de abate com saídas isentas, é permitida a apropriação de créditos de operações anteriores para os produtos agropecuários da indústria animal, em qualquer circunstância. Assim, considere todas as saídas com esses produtos como sendo circunstâncias de afastamento da cobrança do ICMS anteriormente diferido.

#### PARTE 2 - DOS DIFERIMENTOS

05 *Sucessivas saídas de gado em pé, bovino, bufalino, suíno, caprino ou ovino.*

**Nota 1.** *Encerra-se o diferimento no momento em que ocorrer qualquer uma das seguintes situações:*

*I - a saída dos produtos resultantes do abate (carne e miúdos comestíveis);*

07 *Sucessivas saídas de subprodutos do abate do gado bovino, bufalino, suíno, caprino ou ovino: couro ou pele, em estado fresco, salmourado ou salgado, sebo, osso, chifre ou casco.*

Apuro o ICMS diferido a ser cobrado com base correspondente ao percentual específico das saídas de carne e subprodutos do abate de bovinos que ensejam o afastamento da cobrança do ICMS diferido, diminuído o valor de eventuais devoluções (os CFOP's pertinentes aos fatos estão discriminados em planilha), em relação ao total das saídas de carne e subprodutos do abate de bovinos do contribuinte no período.

Sob essas premissas, junto ao e-Pat planilha com demonstração da apuração do valor do ICMS diferido (“Planilha de Apuração do ICMS Diferido” – Aba “Novembro Créd Trib”), cujo valor do imposto é inferior ao que fora apurado pelo auto de infração (R\$ 3.609.742,56 x R\$ 3.851.107,71), o que

permite, então, a alteração de ofício dos valores do auto de infração relativos ao ICMS e juros.

### 3.1.3 – ERRO NA CAPITULAÇÃO DA PENALIDADE

Entendo correta a alegação da defesa, afinal o próprio auto de infração informa que a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo para o direcionamento do crédito tributário se deu pela sua qualificação de substituto tributário. Dito pela legislação:

Lei 688/1996:

*Art. 12. É responsável por substituição:*

*IV - o contribuinte que receber mercadorias ou serviços em regime de diferimento, em relação ao imposto diferido, inclusive quando a operação ou prestação subsequente for isenta ou não tributada;*

Assim, entendo como correta a alteração da penalidade de multa para vincular a tipificação da infração aos dizeres do artigo 77, Inciso IV, alínea K da Lei 688/1996, já que o enquadramento feito pela ação fiscal somente poderia ser utilizado “nas hipóteses para as quais não haja previsão de penalidade específica”:

*Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes:*

*IV - infrações relacionadas ao pagamento, retenção ou apuração do ICMS:*

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

*2. do valor do imposto não pago, por deixar de pagá-lo ou contribuir para que o sujeito passivo deixe de pagá-lo, mediante ação ou omissão que resulte na falta de pagamento, nas hipóteses para as quais não haja previsão de penalidade específica.*

*Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes:*

*IV - infrações relacionadas ao pagamento, retenção ou apuração do ICMS:*

*k) multa de 5% (cinco por cento) do valor da operação, ao remetente substituto tributário que não efetuar a retenção do imposto ou efetuar a retenção a menor, não podendo ser inferior a 10 (dez) UPF/RO.*

Outrossim, tal como ocorrido com a alteração do ICMS corrigido, a modificação da capitulação da penalidade reduz a multa de R\$ 3.670.612,06 para R\$ 1.504.059,40, justificada pelo afastamento da multa de 90% sobre um imposto de 12%, que deve ser direcionada para o percentual de 5% sobre o valor das operações que não tiveram o pagamento do ICMS diferido, o que permite a correção de ofício por esta unidade de julgamento (cálculos apostos na planilha juntada ao e-Pat).

### 3.2 – DO MÉRITO

Tendo sido exposto o entendimento já prolatado por esta unidade de julgamento, resta analisar o que a defesa intitulou de mérito.

Apesar de conduzir a acusação fiscal para o argumento de que “o diferimento não se encerra nas operações de transferência para a matriz e demais filiais”, pela leitura do processo, há que se entender que a ocorrência determinante para a caracterização do encerramento do diferimento incidente sobre a aquisição interna de animais foi **a saída dos produtos resultantes do abate de bovinos** (carne e miúdos comestíveis) do estado de Rondônia para outra unidade da federação.

E a não tributação dessa saída, por sua vez, é o fato determinante para a atribuição da responsabilidade ao sujeito passivo que promove a operação isenta ou não tributada. Dito pela legislação:

RICMS (Item 05, Nota I, Inciso II do Anexo III - DIFERIMENTO):

*Item 05: As sucessivas saídas de gado em pé, bovino, bufalino, suíno, caprino ou ovino.*

*Nota 1. Encerra-se o diferimento no momento em que ocorrer qualquer uma das seguintes situações:*

*I - a saída dos produtos resultantes do abate (carne e miúdos comestíveis);*

*II - a saída com destino a outra unidade da Federação;*

Lei 688/1996:

*Art. 12. É responsável por substituição:*

*IV - o contribuinte que receber mercadorias ou serviços em regime de diferimento, em relação ao imposto diferido, inclusive quando a operação ou prestação subsequente for isenta ou não tributada;*

Pertinente ao caso, o próprio Tribunal Administrativo (TATE) editou Súmula com os seguintes dizeres (grifo nosso):

Súmula nº 05/2021 - "O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência do ICMS, ainda que se trate de transferência interestadual, **ressalvada a cobrança do ICMS diferido porventura incidente em operações anteriores.**"

Ou seja, não há fato gerador nas operações de transferências, porém há a ressalva explícita para a cobrança do ICMS incidente nas operações anteriores abrangidas pelo diferimento, razão pela qual se tem por devido o imposto incidente pelas aquisições internas de bovinos feitas pelo sujeito passivo junto a terceiros, cuja responsabilidade pelo pagamento é definida por substituição tributária ao estabelecimento que deu causa ao encerramento do diferimento.

### 3.3 – DO SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO

Por fim, em relação à qualificação de corresponsabilidade direcionada à empresa DISTRIBOI COMÉRCIO E TRANSPORTE DE CARNE BOVINA LTDA, CNPJ , não se verifica que esteja presente qualquer ação ou omissão deste estabelecimento nos fatos que deram origem à infração, dado que após o envio dos produtos resultantes do abate dos bovinos, a empresa Distriboi não possui mais nenhuma participação na circulação das mercadorias, nem tão pouco na circunstância do encerramento do ICMS diferido, razão pela qual deve ser afastada a figura do corresponsável tentada pela ação fiscal.

## 4. CONCLUSÃO

Excluída a responsabilidade solidária proposta pela ação fiscal.

Diminuído o valor do ICMS do auto de infração e feita a recapitulação da penalidade de multa, decide-se pela **parcial procedência** do crédito tributário lançado pelo auto de infração, que fica assim constituído:

	VL ORIGINAL R\$	VL DEVIDO R\$	VL INDEVIDO R\$
ICMS	3.851.107,71	<b>3.609.742,56</b>	241.365,15
MULTA	3.670.612,06	<b>1.504.059,40</b>	2.166.552,66
JUROS	162.362,70	<b>133.838,79</b>	28.523,91
AT. MONET.	0	<b>0</b>	0

<b>TOTAL</b>	7.684.082,47	<b>5.247.640,75</b>	2.436.441,72
--------------	--------------	---------------------	--------------

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\$ 5.247.640,75 e indevido o valor de R\$ 2.436.441,72.

## 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 70% 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.

Notifique-se a empresa DISTRIBOI COMÉRCIO E TRANSPORTE DE CARNE BOVINA LTDA, CNPJ \_\_\_\_\_, acerca da decisão de exclusão de sua condição de responsável solidário.

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.

Intime-se o autor do feito para eventual manifestação fiscal (RICMS – Anexo XII, artigo 58, § 1º).

Junto ao processo:

Planilhas do novo crédito tributário.

Porto Velho, 25 de novembro de 2023.

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



Documento assinado eletronicamente por:

\_\_\_\_\_, **Julgador de 1ª Instância - TAT**, \_\_\_\_\_, Data: **12/12/2023**, às **13:59**.

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