



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

SUJEITO PASSIVO: *NISSEY MAQUINAS AGRICOLAS LTDA*

ENDEREÇO:

PAT N°: 20232700300049

DATA DA AUTUAÇÃO: 08/11/2023

CAD/CNPJ: 07.527.707/0001-08

CAD/ICMS: 00000001388851

DECISÃO PARCIAL N°: 2024/1/146/TATE/SEFIN

1) Apropriação indevida de crédito referente a aquisição de aeronave. 2) Defesa tempestiva. 3) Infração parcialmente ilidida. 3) Por se tratar de empresa comercial, cuja atividade fim prescinde do uso de aeronave (destinada para uso de sócios e membros da diretoria da empresa), não se admite o creditamento do ICMS incidente sobre a entrada do bem. 4) Auto de infração parcial procedente: Foram feitas exclusões (1) parcial de valores indevidamente incluídos pelo auto de infração; (2) da parte dos juros e atualização monetária lançadas indistintamente sobre o crédito apropriado e não sobre o imposto não pago e (3) da indevida inclusão de incidência de juros SELIC e de mora (1% a.m.) sobre mesmo período.

1. RELATÓRIO

O auto de infração é decorrente de procedimento fiscal vinculado à DFE emitida pela Gerência de Fiscalização da Coordenadoria da Receita Estadual, após a feita de trabalho de monitoramento sobre o contribuinte, no qual se oportunizou para que fosse feita a autorregularização do fato tido como irregular pela ação de fiscalização.

Trata-se de apropriações de créditos feitas, mensalmente, pelo contribuinte, provenientes da aquisição da uma aeronave destinada a seu ativo imobilizado e utilizada para deslocamento dos sócios e diretores entre os estabelecimentos da empresa, fato que enseja a impossibilidade do creditamento do ICMS destacado na operação, segundo a ação fiscal.

Houve Termo de Início de Fiscalização com ciência contribuinte em 31/08/2023, tendo sido feita uma prorrogação de prazo para encerramento do trabalho, com data final em 28/12/2023. O auto de infração foi lavrado em 08/11/2023. O período da fiscalização abrangeu de 01/01/2019 a 30/04/2023.

Constam no processo documentos específicos que embasaram a lavratura do auto de infração, além do relatório elaborado pelo monitoramento, detalhando a justificativa do indeferimento acerca da apropriação de crédito, motivado pela assertiva de se tratar de bem alheio às atividades da empresa. Dito pelo relatório do monitoramento, *“a atividade principal do contribuinte é comércio atacadista de máquinas aparelhos e equipamentos para uso agrícola, na qual um avião de passageiros não é usado na dinâmica de entrada manutenção ou modificação e de saída das mercadorias.”*

Exposto pela ação fiscal e pelo relatório do monitoramento, o Parecer GETRI 192/2022 ressalta como condição para o creditamento sobre a entrada de bens e mercadorias: que sejam empregadas nas atividades fins do estabelecimento. O contribuinte manifestou-se no processo de monitoramento informando que a aeronave é utilizada para deslocamento dos sócios e diretores entre os estabelecimentos, o que, no entendimento da fiscalização reflete o impedimento para que sejam creditados mensalmente o ICMS (ativo imobilizado) referente à aeronave alvo da lavratura do auto de infração.

A infração foi corretamente descrita no texto do auto de infração, sendo capitulada com base nos artigos 77, inciso V, alínea a-1, sendo citados, também, os artigos 30 e 31 parágrafos 1º e 2º, todos da Lei 688/1996. A penalidade se deu pelo próprio artigo 77, V, alínea a-1 da Lei 688/1996: 90% do valor do crédito fiscal apropriado indevidamente.

O crédito tributário lançado pelo auto de infração foi de R\$ 2.737.395,53 e poderia ter sido pago pelo sujeito passivo com desconto de 70% caso feito em até 30 dias após a notificação, composto detalhadamente por:

ICMS:	R\$ 1.109.752,57
MULTA:	R\$ 1.221.525,71
JUROS:	R\$ 308.757,98
AT. MONET. R\$	97.359,27
TOTAL:	R\$ 2.737.395,53

Após cientificado, o sujeito passivo apresentou defesa tempestiva.

2. ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

A defesa corrobora com os fatos narrados pela ação fiscal e indica as notas fiscais a que se referiu a aquisição da aeronave: NF's 12.296 e 12.756, informando que o bem foi adquirido em 16/10/2019.

Repisa que a aeronave *“é utilizada em função da atividade objeto da contribuinte autuada,*

para viabilizar o deslocamento de seus sócios e representantes, entre seus vários estabelecimentos filiais.”

Informa que:

“foram juntados quando do recebimento da notificação, documentos que comprovam as viagens de tal aeronave para os destinos entre a matriz e filiais (diário de bordo, comprovantes de abastecimentos, ...)

É certo que um ou outro destino/abastecimento fora realizado fora da área de concentração das empresas (p.ex. Jundiaí/SP, Ribeirão Preto/SP), tendo em vista o fato de que o sócio se deslocou para reunião a fim de resolver problemas da própria empresa, bem como para visitar clientes em suas fazendas.”

Transcreve, com entendimento seu de possibilidade de apropriação do crédito, decisão proferida pelo STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO.

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, §1º, DA LC 87/96.

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo.

Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel.

Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.

3. Agravo regimental não provido.

[STJ - AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 142.263 – 1ª Turma – Rel. Benedito Gonçalves – D.J de 26/02/2013]

Ou seja, no entendimento da defesa, o deslocamento dos sócios e diretores entre os estabelecimentos da empresa, feitos em aeronave do contribuinte, se harmoniza pela exigência para a apropriação de créditos oriundos da aquisição desse bem: de que estejam sendo utilizados para a consecução de atividades que constituem o objeto social do estabelecimento.

Sobre essa divergência, tudo o mais dito é de análise dispensável, já que a solução do caso é apenas de interpretação, não carecendo o aprofundamento sobre verdade material, já que estão claras as

escritas do fisco e da defesa.

2.1 - DA NULIDADE – AUSÊNCIA DE DFE VALIDA PARA A ATUAÇÃO – DESCUMPRIMENTO QUANTO AO PRAZO ESTIPULADO

Ditos pela defesa, pedindo a nulidade do auto de infração:

A fiscalização iniciou-se com a DFE (Designação de Fiscalização de Estabelecimento) de nº 20232500300009 emitida em 19-05-2023 pela Gerência de Fiscalização – GEFIS.

A DFE fora emitida em 19/05/2023 com prazo de execução de 60 (sessenta) dias.

O termo de intimação n. 20232600300044 fora lavrado em 22/08/2023, sendo recebido em 31/08/2023.

Houve um termo de prorrogação, cuja ciência se deu em 18/10/2023.

2.2 - DA APLICAÇÃO DE JUROS E CORREÇÃO SUPERIORES A SELIC – ENTENDIMENTO DO STF

Questiona os valores de acréscimos referentes à atualização monetária e dos juros aplicados no auto de infração, relatando que o STF já declarou que os Estados não podem exigir juros e correção monetária em percentuais superiores ao estabelecido pela União.

2.3 - MULTA CONFISCATÓRIA

Reclama que a multa de 90% aplicada pelo auto de infração é confiscatória e em dissonância com a razoabilidade.

Finaliza com o pedido para que seja julgado nulo o auto de infração ou, alternativamente, que sejam diminuídos os valores de multa e juros/atualização monetária.

3. FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

3.1 – DA ANÁLISE DO CRÉDITO

Pela leitura do processo, denota-se que o cerne a lide se encontra na possibilidade, ou não, de ser creditado (na forma de bem do ativo) o ICMS destacado na operação de aquisição de aeronave utilizada por empresa comercial para o transporte de sócios e diretores da empresa alvo da ação fiscal.

Quanto ao fato, já existe no processo uma diversidade de transcrições que possibilitam a compreensão da determinação legislativa impeditiva do crédito, utilizada pela ação fiscal desde a fiscalização do monitoramento (Lei 688/1996):

Art. 31. Para a compensação a que se refere o artigo 30, é assegurado ao sujeito passivo o direito de se creditar 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 imobilizado, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no artigo 33.

§ 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 a atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

Pois bem, regra geral, os veículos de transporte de pessoas são considerados como alheios às atividades de um estabelecimento, o que nos remete aos dizeres do artigo 34 da Lei 688/1996:

Art. 34. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

Assim dito, após muito debatido o caso no processo, desde o procedimento do monitoramento, entendo que, por se tratar de um contribuinte com atividade comercial, somente poderia ser apto de creditamento de imposto a aquisição de veículos que fossem utilizados para a atividade de compra e venda de mercadorias (por isso a presunção de impedimento direcionada aos veículos de transporte de pessoas), o que não é o caso, conforme expresso pela própria defesa ao relatar que o veículo é utilizado para o deslocamento de sócios e diretores entre os estabelecimentos matriz e filiais.

Veja que sequer se menciona que que a aeronave seja utilizada na atividade de compra e venda de mercadorias (circunstância que renderia um aprofundamento de estudo do caso), afinal isso seria desproporcional, dado que se trata de uma aeronave de elevado valor financeiro e com alto custo de uso.

Aliás, como dito pelo mencionado Parecer GETRI 192/2022, temos como condição para a apropriação do crédito que:

“a mercadoria regularmente escriturada no ativo imobilizado deverá ser empregada na atividade fim do estabelecimento, isto é, na dinâmica de entrada, manutenção ou modificação e de

saída de outros produtos ou mercadorias ou de prestação de serviços tributados com o imposto estadual. Por outro lado, não dão direito ao crédito as mercadorias regularmente escrituradas no ativo imobilizado que sejam empregadas em atividades que, embora também sejam importantes para a consecução dos fins do estabelecimento, desenvolvam funções acessórias.”

Outrossim, reclamado pela defesa, o posicionamento exposto em decisão proferida pelo STJ, não coaduna com a tese de permissão do aproveitamento do crédito para o caso em análise, pois, ao abordar a ampliação da possibilidade do crédito sem que o bem/produto tenha sido consumido imediata e integralmente no processo produtivo, ou compusesse o produto novo, a decisão judicial também vinculou a hipótese de apropriação do crédito “com comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.” Portanto, o teor da transcrição reclamada para a defesa não possui aplicação para o caso concreto, tendo em vista que o cerne da lide é apenas o entendimento sobre a aeronave utilizada para deslocamento dos sócio e diretores entre os estabelecimentos filiais ser ou não uma atividade fim do contribuinte.

No caso, como claramente expresso pelo Parecer GETRI 192/2022, “*não dão direito ao crédito as mercadorias regularmente escrituradas no ativo imobilizado que sejam empregadas em atividades que, embora também sejam importantes para a consecução dos fins do estabelecimento, desenvolvam funções acessórias.”*

3.2 - DA NULIDADE – AUSÊNCIA DE DFE VÁLIDA PARA A ATUAÇÃO – DESCUMPRIMENTO QUANTO AO PRAZO ESTIPULADO

Não procede a reclamação da defesa.

O entendimento acerca do termo inicial para a contagem do prazo para a execução do trabalho de fiscalização vinculada à DFE não se dá pela emissão deste documento, mas sim pela lavratura do termo de início de fiscalização.

A defesa transcreveu parte da IN 11/2008, porém, a mesma IN indica (artigo 9º):

§ 2º A contagem do prazo para execução da Designação de Fiscalização de Estabelecimento (DFE) far-se-á:

I - a partir da data de sua ciência pelo contribuinte/responsável;

II - a partir da data da lavratura do termo de início do procedimento, independentemente de sua ciência pelo sujeito passivo, quando:

a) o procedimento fiscal não envolver a visita a estabelecimento;

ou

No caso, houve lavratura do Termo de Início de Fiscalização em 31/08/2023, com ciência do contribuinte nessa mesma data.

Houve, ainda, prorrogação de prazo concedida pela Delegacia da Receita Estadual por mais 60 dias, onde se permitiu como prazo final para a conclusão dos trabalhos a data de 28/12/2023.

Tendo sido lavrado o auto de infração em 08/11/2023, afasta-se a tese de nulidade suscitada pela defesa pelo decurso de prazo para a feitura da ação fiscal.

3.3 – DA MULTA, JUROS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Não cabe, na via administrativa, a análise de inconstitucionalidade de multa legalmente vigente no estado de Rondônia (Lei 688/1996 – artigo 90).

Quanto à matéria, temos (Lei 688/1996 - 77, inciso V, alínea a-1):

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

V - infrações relacionadas ao crédito do ICMS:

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

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

Tratando-se o caso concreto de apropriação de crédito indevido, conclui-se que o enquadramento da infração (texto da lei) e da penalidade (*quantum*) descrita pela capitulação harmonizam-se com a descrição da infração relatada pela ação fiscal.

3.3.1 – DA ANÁLISE DOS CÁLCULOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO PELO AUTO DE INFRAÇÃO

a) DA APURAÇÃO DO ICMS: a planilha apresentada no auto de infração (arquivo RAR – provas AI, “planilha rotina cálculo”) detalha, com base nos registros mensais do CIAP constantes na EFD do contribuinte, um valor de apropriação dos créditos da aeronave de R\$ 1.088.441,31. Porém, no lançamento do ICMS no auto de infração foi apostado o valor de R\$ 1.109.725,57, indicando um montante a maior no auto de infração de R\$ 21.284,26.

Esta unidade de julgamento fez os procedimentos dos cálculos em nova planilha (Crédito Tributário Julgamento) e aferiu o valor do ICMS apropriado de R\$ 1.088.441,31, que

deve ser o valor correto a constar no auto de infração a título de crédito indevido.

b) **DOS JUROS:** há uma impropriedade na planilha de aferição dos juros feita pela ação fiscal (rotina cálculo). Apesar dividir em colunas distintas os juros calculados pela taxa SELIC e os juros de mora de 1% a.m., o procedimento fiscal calculou os juros SELIC desde a data de 20/12/2019, cumulando-os com os juros de 1% a.m. que também incidiram (estes corretamente) na planilha da ação fiscal até a data de 31/01/2023.

Esta unidade de julgamento refez os procedimentos dos cálculos em nova planilha (Crédito Tributário Julgamento) e procedeu com a exclusão dos valores lançados como juros SELIC em períodos anteriores a 01/02/2023.

c) **DA BASE DE CÁLCULO PARA APLICAÇÃO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS:** a ação fiscal calculou a atualização monetária e os juros sobre a integralidade dos valores dos créditos apropriados indevidamente. Porém, pelo fato do sujeito passivo possuir valores de saldo credor expressivos em diversos meses do período compreendido pela ação fiscal, faz-se pertinente a seguinte análise:

O auto de infração, ao cobrar juros e atualização monetária sobre o total dos valores tidos como de apropriação indevida, desvinculou esses acréscimos do imposto devido e não pago, já que, caso não houvesse a prática da infração de apropriação indevida dos créditos, ainda assim o contribuinte não teria imposto a pagar em alguns meses em sua conta gráfica.

Exemplificando, no último mês compreendido pela ação fiscal (maio de 2023) o saldo credor declarado em EFD pelo contribuinte foi de R\$ 1.215348,30. Ainda, pertinente aos fatos, verifiquei os outros autos lavrados contra o sujeito passivo pela mesma ação fiscal, constatei que possuem valores bem inferiores ao que aqui se julga, foram pagos pelo contribuinte e um único que também veio para julgamento foi tido como improcedente pela 1ª Instância.

Veja, não se trata de aceitar os créditos indevidamente apropriados pelo contribuinte. Para esta ocorrência tem-se como pertinente a cobrança dos valores correspondentes do ICMS e da aplicação da penalidade de multa sobre o que se apropriou indevidamente com a atualização monetária dada pela variação da UPF no período. Sobre os fatos não há controversa.

Porém, esta unidade de julgamento, baseada na determinação da legislação tributária, relata que somente incidem juros e atualização monetária sobre o valor do imposto não pago. Dito pela Lei 688/1996:

Art. 46-A. O valor do crédito tributário não quitado na data do vencimento será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento até o último dia do mês anterior ao do pagamento. (NR dada

pela Lei 4952/21 – efeitos a partir de 1º.02.21)

Redação original: Art. 46-A. O crédito tributário que não for pago até o dia fixado pela legislação tributária, exceto o decorrente de multa de mora, após atualização monetária nos termos do artigo 46, será acrescido de juros de mora, não capitalizáveis, de 1% (um por cento) ao mês ou fração. (AC pela Lei nº 3583, de 9 de julho de 2015 - efeitos a partir de 01/07/15)

E em relação à atualização monetária (Lei 688/1996):

Art. 46. O valor do crédito tributário, para efeito de atualização monetária, será convertido em quantidade de Unidades Padrão Fiscal do Estado de Rondônia – UPF/RO, na data do vencimento, fazendo-se a reconversão em moeda corrente pelo valor daquele indexador na data do efetivo pagamento. (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

E o RICMS:

Art. 61. O valor do crédito tributário, para efeito de atualização monetária quando não for pago no prazo legal, será convertido em quantidade equivalente de UPF/RO na data do vencimento do imposto, fazendo-se a reconversão em moeda corrente pelo valor daquele indexador na data do efetivo pagamento. (Lei 688/96, art. 46)

Portanto, são uníssonos os textos da legislação tributária ao se condicionar as cobranças de juros e atualização monetária à existência de imposto devido e não pago, o que não é o caso do auto de infração em análise em relação à totalidade do período de fiscalização.

Com esse entendimento, também na planilha “Crédito Tributário Julgamento”, este julgador aferiu os valores de saldos das EFDs do contribuinte no período da ação fiscal, apurando-os com os efeitos dos estornos dos créditos indevidos, de onde, então, se obteve os meses em que, de fato, ocorreram falta de pagamento de imposto.

Assim, procedi com o cálculo da atualização monetária e juros somente sobre os valores de imposto não pago, em detrimento dos cálculos da ação fiscal que aplicou tais acréscimos sobre a integralidade dos créditos indevidos.

4. CONCLUSÃO

Considero as correções feitas neste julgamento como sendo decorrentes de erro de fato, já que vinculadas, em parte à evidente falha de inserção cumulativa dos juros SELIC com os juros de 1% a.m. num mesmo período de fiscalização.

Feitos os ajustes referentes à exclusão parcial dos valores do crédito tributário, julgo-o **parcialmente procedente**, conforme a seguir detalhado:

	VL ORIGINAL R\$	VL DEVIDO R\$	VL INDEVIDO R\$
ICMS	1.109.752,57	1.088.441,31	21.311,26
MULTA	1.221.525,71	1.190.107,28	31.418,43

JUROS	308.757,98	104.858,43	203.899,55
AT. MONET.	97.359,27	42.446,38	54.912,89
TOTAL	2.737.395,53	2.425.853,40	311.542,13

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

5. ORDEM DE INTIMAÇÃO

- a) Notifique-se o sujeito passivo principal da decisão de Primeira Instância, intimando-o a recolher o crédito tributário, julgado como procedente e devido, no valor de R\$ 2.425,853,40, a ser atualizado até a data de seu efetivo pagamento, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste, com redução de 70% sobre o valor da multa (Lei 688/1996 - artigo 108, § 2º), garantindo-se o direito de recurso voluntário à Câmara de Segunda Instância, no mesmo prazo.
- b) Notifique-se o autor do feito para que, desejando, apresente manifestação em relação aos valores tidos como indevidos por este julgamento.

Juntados ao e-Pat:

Planilha "Crédito Tributário Julgamento".

Porto Velho, 01 de abril de 2024.

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



Documento assinado eletronicamente por:

RENATO FURLAN, Julgador de 1ª Instância -

, Data: **01/04/2024**, às **13:43**.

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