



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

SUJEITO PASSIVO: *M. S. COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA DE ALIMENTOS LTDA*

ENDEREÇO:

PAT Nº: 20232701200036

DATA DA AUTUAÇÃO: 20/11/2023

CAD/CNPJ: 10.577.620/0001-41

CAD/ICMS: 00000001754173

DECISÃO PARCIAL Nº: 2024/1/163/TATE/SEFIN

1) Apropriação indevida de créditos de ICMS. 2) Defesa tempestiva. 3) Infração não ilidida. 3) O sujeito passivo fez o estorno parcial dos créditos tidos como indevidos após a notificação do auto de infração, questionando a parte vinculada ao cálculo do crédito presumido sobre PIS e COFINS desonerados pelas operações. 4) Ação fiscal procedente (a) por conta da utilização do crédito indevidamente apropriado. (b) Manutenção da multa e imposto referentes à parte do crédito tributário constituída sobre a indevida apropriação de crédito presumido sobre PIS e COFINS desonerados, já que estes são descontos incondicionais. Tem-se por extinto o valor correspondente ao ICMS estornado pelo contribuinte.

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, no período de 01/03/2018 a 27/02/2023.

A ação fiscal se iniciou em 01/06/2023, data da lavratura do Termo de Início de Fiscalização (entregue ao contribuinte no encerramento da ação fiscal). Houve duas prorrogações concedidas para o encerramento do trabalho, com prazo estendido até 27/11/2023, sendo que o auto de infração foi lavrado em 20/11/2023.

A lavratura do auto de infração se deu por conta da constatação de que o contribuinte,

localizado na Área de Livre Comércio de Guajará Mirim, se apropriou indevidamente de créditos de ICMS em relação a 18 notas fiscais que acobertaram a entrada de mercadorias em seu estabelecimento, pelas seguintes circunstâncias de irregularidades narradas no auto de infração: “*crédito presumido em aquisições de mercadorias sujeitas a substituição tributária, apropriação de crédito presumido nas entradas de mercadoria cuja saída subsequente seja isenta ou não tributada, apropriação de crédito presumido em valor superior ao que realmente teria por direito em virtude de erro na apuração do imposto isentado.*”

Demonstrado, pela ação fiscal, que o crédito indevidamente apropriado foi integralmente utilizado pelo contribuinte e resultou na supressão de valores do ICMS, acresceu-se ao tributo lançado no auto de infração a cobrança de juros e da multa correspondente.

Foram capituladas a infração e a penalidade com base no artigo 77, inciso V, alínea "a-1" da Lei 688/96 (cujo texto se refere à infração cometida pelo sujeito passivo e o *quantum* à penalidade). O crédito tributário lançado pelo auto de infração foi de:

ICMS: R\$ 52.098,36.

Multa: R\$ 46.888,52.

Juros: R\$ 4.584,98.

At. Monetária: R\$ 0,00.

Total: R\$ 103.571,86.

2. ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

Relata, sem nenhum pedido específico, que não recebeu o termo de início de fiscalização apostado no processo pela ação fiscal.

2.1 – DA ANUÊNCIA EM RELAÇÃO AO CRÉDITO INDEVIDO, SEU ESTORNO, E DO PEDIDO DE REENQUADRAMENTO DA MULTA

Em relação ao mérito, a defesa indica concordar com praticamente toda a irregularidade apontada pela ação fiscal, já que acatou como indevidos créditos apropriados no valor de R\$ 50.572,96, enquanto o valor correspondente lançado pelo auto de infração foi de R\$ 52.098,36. O questionamento da defesa se refere a apropriações de créditos presumidos sobre montantes de PIS e COFINS desonerados de algumas das operações tidas como de procedimento irregular pela ação fiscal.

Referente à parte de convergência de entendimento, após a ciência do auto de infração lavrado, a defesa informou que o contribuinte procedeu com a retificação das EFDs dos meses de janeiro e fevereiro de 2023 (alvos da autuação), nas quais fez ajustes de estornos dos créditos de R\$ 50.772,96. Pelo fato, reclama para a recapitulação da penalidade de multa aplicada para os dizeres do artigo 77, inciso V, alínea “e” da Lei 688/1996:

ART. 77 DA LEI N. 688/1996 – As infrações e as multas correspondentes são as seguintes:

V - infrações relacionadas ao crédito do ICMS:

e) apropriar de crédito fiscal indevido, estornado, notificado ou não - multa de 20 (vinte) UPF/RO por período de apuração do imposto;

Dito pela defesa, “*temos a perfeita subsunção do fato a norma penal acima colacionada, tendo em vista que o crédito fiscal presumido indevidamente apropriado foi estornado pela Impugnante, após a notificação da lavratura do r. Auto de Infração.*”

2.2. – DA DIFERENÇA NÃO ESTORNADA

Como exposto, pequena parte dos créditos tidos como de apropriação irregular pela ação fiscal não foram estornados pelo contribuinte após a notificação do auto de infração. A parte que a defesa reclama como de direito se refere ao crédito presumido apropriado pelo contribuinte em relação aos valores do PIS e COFINS desonerados de algumas operações, já que destinadas à estabelecimento localizado na Área de Livre Comércio de Guajará Mirim. Dito pela defesa:

Desta forma, por se tratar de benefício fiscal concedido pela União, e não de desconto comercial, ao apurar o valor do crédito presumido do ICMS, a Impugnante considerou na base de cálculo o valor do incentivo do PIS/COFINS.

Contudo, ao analisar as planilhas elaboradas, bem como o relatório fiscal, constata-se que o AFTE considerou o benefício fiscal federal como se fosse desconto incondicional (comercial), e expurgou o crédito presumido de ICMS calculado sobre a desoneração, fundamentando seu entendimento nas Notas 01 e 02, item 01, parte 02 do Anexo IV do RICMS/RO.

Diverge do entendimento exposto pela ação fiscal de que as desonerações do PIS e COFINS sejam descontos incondicionais (comerciais). Transcreve parte da solução de consulta referente à COSIT nº 34/2013 da Receita Federal, onde se tem que descontos incondicionais são “(...) parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos”

Argumenta que:

No caso da redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, segundo inteligência do §3º, art. 2º, da Lei n. 10.996/2004, a concessão do benefício decorre da efetiva destinação (leia-se ingresso), dos produtos na região incentivada. No caso, é sabido que todos os ingressos de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, com destino à ALCGM, e que tenham sido beneficiadas com redução tributária, precisam ter a conclusão do processo de internamento do PIN, sob pena de sujeitar a Contribuinte ao pagamento dos tributos que foram desonerados na remessa cujo ingresso não se confirmou formalmente.

De forma que, segundo a defesa, a autuação fiscal termina por tributar com o ICMS um subsídio estatal concedido pela União, o que causaria a redução indevida do incentivo fiscal dado pela esfera federal.

Quanto ao fato, reclama para que seja afastado o entendimento da ação fiscal acerca da desoneração do PIS e COFINS ser tratada como desconto incondicional, a fim de se permitir a apropriação do crédito presumido do ICMS sobre os valores dessas desonerações.

3. FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

Quanto ao Termo de Início de Fiscalização, dito pela IN 011/2008/GAB/CRE:

Art. 9º A Designação de Fiscalização de Estabelecimento (DFE) e a Designação de Serviço Fiscal (DSF) terão prazo de até 60 (sessenta) dias para sua execução.

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

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;

Como não foi feita nenhuma visita ao estabelecimento do sujeito passivo, a única consequência da não notificação do Termo de Início de Fiscalização foi a de possibilitar que existisse denúncia espontânea do contribuinte sob fiscalização até a data de ciência do auto de infração lavrado.

3.1 – FATOS DE CONVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTO

A defesa demonstrou ter efetuado o estorno de créditos no valor de R\$ 50.572,96 e por conta disso requer a recapitulação da infração e penalidade, conforme dizeres do artigo 77 da Lei 688/1996:

V - infrações relacionadas ao crédito do ICMS:

e) apropriar de crédito fiscal indevido, estornado, notificado ou não - multa de 20 (vinte) UPF/RO por período de apuração do imposto;

Observando-se a redação da alínea acima transcrita, há que se observar que (1) se aplica a crédito fiscal “indevido, apropriado e **estornado**”; e (2) que tenha sido “notificado ou não”. Por certo, o termo **notificado** só pode se referir a auto de infração, já que se fosse por outro meio, não haveria que se falar em multa.

Porém, a aparente vinculação da penalidade em UPF com o caso em tela não se justifica, dado que os créditos indevidos foram integralmente utilizados pelo contribuinte para diminuição de débitos de ICMS, ou seja, na data do último mês compreendido pela auditoria feita fev/2023), inexistiam créditos fiscais acumulados.

Acerca dos fatos, é pertinente a leitura do RICMS/RO:

Art. 48. *É facultado ao contribuinte o estorno de quaisquer créditos fiscais acumulados em sua conta gráfica. ([Convênio ICMS 29/04](#), cláusula primeira)*

Donde se extrai que a faculdade concedida ao contribuinte para proceder com estornos de créditos, somente se aplica aos créditos acumulados, não abarcando a possibilidade de serem estornados valores já utilizados.

Então, apesar do contribuinte efetuar o ajuste na EFD indicando tratar-se de um “estorno de crédito”, o que houve, na realidade, foi um acréscimo de débito.

Corroborando esse entendimento, leia-se a definição contábil para a expressão **estorno** (Resolução CFC 686/1990 – Retificação de lançamento contábil, item 33):

O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

Além disso, ao utilizar créditos indevidos e deixar de pagar o ICMS (obrigação principal), não se tem como aceitável que a penalidade de multa seja substituída, tão somente, por uma tipificação acessória (no caso, 20 UPF's por período). Não se harmoniza a aplicação de multa acessória com o descumprimento de obrigação principal.

Ainda, a ser aceita a alteração proposta pela defesa, ter-se-ia como pertinente o reenquadramento da penalidade de multa para os dizeres do artigo 77, inciso IV, alínea a-1 da Lei 688/1996, dado que alguma multa não acessória deve ser aplicada pela falta de pagamento do imposto:

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;

Portanto, entendo que somente podem ser abrangidos os estornos de créditos previstos pela infração/penalidade do artigo 77, alínea V-e da Lei 688/1996, os valores não utilizados pelo contribuinte e ainda existentes em sua EFD em forma de créditos acumulados, razão pela qual mantenho integralmente o valor da multa imposta pela ação fiscal.

Quanto ao ICMS lançado pelo auto de infração, declaro extinto o valor correspondente ao ICMS estornado.

3.2 – DO CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE OS VALORES DESONERADOS DE PIS E COFINS

A defesa se apega na expressão utilizada pela ação fiscal que descreve o desconto incondicional das desonerações como sendo desconto comercial, o que de fato não é, apesar de constar tal vocábulo no texto da legislação que foi repetida pela ação fiscal no auto de infração.

Porém, apesar de não ser um desconto comercial, é inafastável o caráter incondicional dos descontos decorrentes das desonerações do PIS e COFINS sobre as operações questionadas pela defesa, e é esta a circunstância que interessa para se determinar o crédito presumido ora questionado, já que assim indica o RICMS (Anexo IV, Parte 2, item 1 – Crédito Presumido):

*Equivalente ao valor do imposto que seria devido se não houvesse a isenção nas operações de entrada de produtos industrializados de origem nacional destinados à comercialização ou à industrialização em estabelecimento localizado na Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim. (Convênio ICM 65/88, **Cláusula quarta**) (Convênio ICMS 52/92)*

Nota 1. *O crédito presumido de que trata o caput será calculado mediante aplicação da alíquota utilizada na operação de entrada sobre o valor das mercadorias reduzido pelos descontos incondicionais (comerciais) concedidos, constantes no campo próprio da NF-e que acobertar a operação*

Por óbvio, ao determinar que o crédito presumido será “*equivalente ao valor do imposto devido se não houvesse a isenção nas operações de entrada*”, há que se entender por isenção somente o afastamento do ICMS, sem nenhuma abrangência sobre quaisquer tributos da esfera federal (que, aliás, no caso em tela, não são isentos, conforme apontado pela própria defesa).

Referente à alegação de condição imposta para a utilização do benefícios fiscais da esfera federal, observo que inexistente qualquer condição imposta ao destinatário das mercadorias que indique que ele poderá arcar com o que se desonerou a título de PIS e COFINS das operações. Aliás, pertinente ao caso, temos (SOLUÇÃO DE CONSULTA 50/2006 – Disit/SRRF10):

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EMISSÃO DE NOTA FISCAL. MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

Em face de inexistência expressa de norma tributária, a simples menção do

destino das mercadorias sujeitas à alíquota zero, incidente sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, é condição suficiente para a pessoa jurídica auferir este benefício fiscal, sem a necessidade de detalhar outros dados no que concerne ao preenchimento de nota fiscal de venda de mercadoria destinada à Zona Franca de Manaus.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 - CTN, art. 113, § 2º; Lei nº 9.779, de 1999, art. 16; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EMISSÃO DE NOTA FISCAL. MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

Em face de inexistência expressa de norma tributária, a simples menção do destino das mercadorias sujeitas à alíquota zero, incidente sobre a Cofins, é condição suficiente para a pessoa jurídica auferir este benefício fiscal, sem a necessidade de detalhar outros dados no que concerne ao preenchimento de nota fiscal de venda de mercadoria destinada à Zona Franca de Manaus.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 - CTN, art. 113, § 2º; Lei nº 9.779, de 1999, art. 16; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º.

E conforme Parecer da GETRI 342/2009 (revogado apenas pelo entendimento da Consulta nº 50 aqui transcrita, mas com aplicação à compreensão do caso), apresenta-se a seguinte conclusão:

Ante as razões demonstradas, por não se constituir em redução de base de cálculo, é regular no contexto do ICMS a existência de nota fiscal consignando dedução de valores referentes à desoneração do PIS e COFINS em operações com mercadorias destinadas à Área de Livre Comércio de Guajará Mirim, já que essa dedução tem natureza de desconto incondicional, repercutindo no preço da mercadoria, e conseqüentemente, no valor efetivo da operação de venda, não obstante à possibilidade da empresa considerar a desoneração à parte, na formação original do preço da mercadoria, informando na nota fiscal o preço já desonerado.

Na cadeia de descontos, deve primeiramente ser considerado o desconto incondicional da desoneração do PIS e COFINS sobre o preço original das mercadorias e, em seguida, o desconto equivalente à isenção do ICMS, que irá se constituir em crédito presumido considerado no cálculo do ICMS/ST ou em conta gráfica, pelo destinatário localizado na Área de Livre Comércio de Guajará Mirim. Ante as razões demonstradas, por não se constituir em redução de base de cálculo, é regular no contexto do ICMS a existência de nota fiscal consignando dedução de valores referentes à desoneração do PIS e COFINS em operações com mercadorias destinadas à Área de Livre Comércio de Guajará Mirim, já que essa dedução tem natureza de desconto incondicional, repercutindo no preço da mercadoria, e conseqüentemente, no valor efetivo da operação de venda, não obstante à possibilidade da empresa considerar a desoneração à parte, na formação original do preço da mercadoria, informando na nota fiscal o preço já desonerado.

Na cadeia de descontos, deve primeiramente ser considerado o desconto incondicional da desoneração do PIS e COFINS sobre o preço original das mercadorias e, em seguida, o desconto equivalente à isenção do ICMS, que irá se constituir em crédito presumido considerado no cálculo do ICMS/ST ou em conta gráfica, pelo destinatário localizado na Área de Livre Comércio de Guajará Mirim.

Portanto, não assiste razão aos argumentos da defesa, devendo prevalecer o entendimento da ação fiscal aposto no auto de infração, tendo-se por irregular e indevido o crédito presumido apropriado pelo

sujeito passivo calculado sobre os valores do PIS e COFINS desonerados.

4. CONCLUSÃO

4.1 - Referente à parte incontroversa da infração (crédito indevidamente apropriado no valor de R\$ 50.572,96)

Pelo fato de ter sido utilizado integralmente o crédito indevidamente apropriado, mantenho a cobrança da penalidade de multa, declarando extinto o ICMS vinculado ao valor do registro de estorno, bem como dos juros proporcionais que já incidiram na retificação das EFDs dos períodos das ocorrências.

4.2 – Referente à apropriação de crédito presumido sobre os valores desonerados de PIS e COFINS

Dada a irregularidade em se apropriar como crédito presumido os valores desonerados de PIS e COFINS, considero procedente o entendimento da ação fiscal devido o valor do ICMS, além da multa e juros.

Pelo exposto, julgo **parcial procedente** o crédito tributário lançado pelo auto de infração, cujo valor indevido se dá apenas por motivo de extinção, conforme a seguir detalhado:

	VL ORIGINAL R\$	VL DEVIDO R\$	VL INDEVIDO R\$
ICMS	52.098,36	1.525,40	50.572,96
MULTA	46.888,52	46.888,52	0
JUROS	4.584,98	130,47	4.454,51
AT. MONET.	0	0	0
TOTAL	103.571,86	48.544,39	55.027,47

5. ORDEM DE INTIMAÇÃO

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\$ 48.544,39, a ser atualizado até a data de seu efetivo pagamento, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste, com redução de 40% sobre o valor da multa (Lei 688/1996 - artigo 80, inciso I, alínea “d”), garantindo-se o direito de recurso voluntário à Câmara de Segunda Instância, no mesmo prazo, sob pena de inclusão para cobrança em Dívida Ativa.

Apesar de excluído do crédito tributário valor inferior a 300 UPF's, por prudência e por sugestão do Presidente do Tribunal, o processo deve ser analisado em segunda instância, dadas as particularidades do caso que podem resultar em diferente interpretação, então, interpõe-se recurso de ofício à Câmara de Segunda Instância.

Porto Velho, 15 de março 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 - TAT,

, Data: **12/04/2024**, às **11:4**.

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