

PROCESSO: 20212700100363
RECURSO: VOLUNTÁRIO N.º 009.349
RECORRENTE: ARCELLORMITAL BRASIL S/A
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RELATOR: DYEGO ALVES DE MELO
RELATÓRIO: N.º 0206/23/2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN

1.0 RELATÓRIO

1.1 Do Auto de Infração.

Trata-se de Processo Administrativo Tributário com a seguinte Descrição da Infração:

“O sujeito passivo acima identificado deixou de recolher o ICMS devido ao não efetuar o estorno dos créditos de ICMS, decorrente de saídas isentas de mercadorias com destino à Zona de Livre Comércio de Guajará Mirim, conforme determinado pelo art. 46, Inc. I do RIMCS/RO, vigente à época dos fatos geradores. Instruindo o corrente Auto de Infração, como parte integrante do mesmo, encontram-se acostado ao processo Termo circunstanciado detalhando a infração perpetrada, bem como, memória de cálculo denominada “ANEXO 1”, além de documentação comprobatória do fato narrado.”

A legislação apontada como infringida na capitulação legal é a do artigo 46, I, do RICMS/RO, aprovado pelo Decreto n.º 8.321/98. A multa está prevista no artigo 77, IV, “a”, 1, da Lei 688/96, culminou no crédito tributário total no valor de R\$ 1.716.016,11.

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;

1.2 Síntese do Processo Administrativo Tributário – PAT.

Auto de Infração lavrado na data de 11/11/2021, ciência do sujeito passivo na data de 19/11/2021 (págs. 01, 23 e 24).

Relatório Circunstanciado do Auto de Infração apresentado na data de 15/11/2021, constatou que o sujeito passivo foi omissivo no cumprimento da obrigação principal, a glosa de créditos relativos à entrada de mercadorias cujas saídas se deram sob o condão de benefício isencional, no registro E111, Código de Ajuste RO 010017 do SPED, consta que o sujeito passivo destinou mercadorias à Área de Livre Comércio de Guajará-Mirim, submetidas a isenção prevista no Item 68, do Anexo I, do RICMS/RO, conquanto não houve o estorno dos créditos de ICMS de entrada das mercadorias adquiridas, contrariando o artigo 46, I, do RICMS/RO (págs. 03 a 16).

Defesa apresentada na data de 20/12/2021, o sujeito passivo apresenta, em síntese, as seguintes teses de defesa:

- a) Não há obrigação de estorno dos créditos escriturados quando das entradas das mercadorias posteriormente remetidas para as zonas beneficiadas, tendo em vista que o estabelecimento equipara a estabelecimento industrial, estando desobrigado de promover o referido estorno, conforme Convênios ICM 65/1988 e ICMS 52/1992;
- b) O autor agiu em descompasso com o dever de motivação dos atos administrativos, pois deixou de analisar a real serventia no processo produtivo dos bens glosados. Autuou de forma genérica, se pautando única e exclusivamente no texto do art. 46 do RICMS/RO, ignorando a possibilidade de manutenção dos créditos para o estabelecimento, considerando que se equipara a estabelecimento industrial, deixando de se pronunciar, sobre a essencialidade e funcionalidade dos bens glosados. É, portanto, peremptória a declaração de nulidade do auto de infração, por ausência de motivação e cerceamento de defesa;
- c) Decadência do crédito tributário, narra que se amolda ao caso a decadência do artigo 150, §4.º do CTN, e não a regra geral do

artigo 170, I, pois teria apresentado as declarações com saldo não estornado, aponta que não se pode confundir a ausência do recolhimento do imposto, após o cotejo entre débitos e créditos verificados no período, com a falta do recolhimento, e, portanto, todo crédito anterior a 19/11/2016 (data da ciência do AI) foi atingido pela decadência;

- d) Trata-se de operações equiparadas à exportação (Art. 4.º Decreto 288/67), uma vez que estabelecimento industrial remeteu mercadorias para a Área de Livre Comércio, sendo, assim, impossível a exigência de ICMS, e menos, o estorno do crédito observado quando das aquisições dos bens remetidos;
- e) O Convênio 65/88 prevê, em sua cláusula terceira, a possibilidade de manutenção dos créditos relativos às entradas de matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagem, para os estabelecimentos industriais que promoverem as saídas de mercadorias para a ZFM
- f) A autuação fiscal mitiga o incentivo fiscal concedido à ZFM/ALC através de aplicação de dispositivos do RICMS/RO (art. 46, I), que a LC 24/75 dispõe que sequer por meio de Convênio é possível aos Estados mitigar o incentivo à ZFM;
- g) A autuação é motivada pela ausência de estornos em relação às operações isentas subsequentes. A fiscalização não questiona o cumprimento dos pressupostos para fruição da isenção prevista na Nota 68 do RICMS, nem o caráter industrial do estabelecimento, previsto na Nota 06 do RICMS, cingindo-se em argumentar que as entradas não são insumos do processo industrial do estabelecimento. Que o entendimento da fiscalização é equivocado pois o sujeito passivo é um posto avançado com objetivo de comercializar os produtos remetidos de outros estabelecimentos da própria empresa no Estado e ZFM/ALC, equiparando a estabelecimento industrial, conforme artigo 9.º, III,

do Regulamento do IPI (Decreto 7.212/10) e artigo 4.º, II, da Lei 4.502/64;

- h) Os dispositivos do RICMS/RO invocados pela fiscalização não são aplicáveis ao caso específico dos autos, pois não se prestam a ilidir eficácia de preceito constitucional. Beira ao absurdo abrir mão de aplicar texto constitucional, legislação complementar e Convênio ICMS para aplicar o RICMS/RO, para que o ato seja posteriormente legitimado com o princípio da legalidade ou da vinculação dos atos administrativos;
- i) A penalidade pressupõe infração material que jamais ocorreu. A multa emprega como base de cálculo o valor do imposto supostamente devido. Conforme a doutrina, a penalidade de 90% sobre o valor do imposto supostamente devido viola a vedação ao confisco, a razoabilidade e a proporcionalidade (págs. 30 a 125).

Em primeira instância foi proferida a Decisão n.º 2022/1/142/TATE/SEFIN, fundamenta: (i) é incabível a tese de deficiência na motivação do AI, visto que para a fins da legislação do ICMS no tocante à isenção no Item 68, Tabela I, Anexo I, Nota 6, do antigo RIMCS/RO, alcança apenas os estabelecimentos industriais, que não é o caso do sujeito passivo, eis que possui o CNAE 4679606, COMÉRCIO ATACADISTA ESPECIALIZADO DE MATERIAIS NÃO ESPECIFICADOS, conforme consulta ao SINTEGRA, aponta que a legislação regente estadual não há menção a isenção extensiva a estabelecimento equiparado ao industrial, e que a legislação deve-se interpretar literalmente quando tratar da outorga de isenção (art. 111, II, do CTN). (ii) Rechaça a tese da decadência, pois a apropriação dos créditos fiscais na EFD de fato é indevida, aplicando-se assim a regra geral de contagem de prazo decadencial, do artigo 173, I, do CTN. (iii) No caso a situação do creditamento indevido provocou a total ausência de recolhimento, devendo ser aplicada a regra do artigo 173, I, do CTN, ou seja, uma situação de excludente da aplicação do artigo 150, §4.º, do CTN; (iv) não

restam dúvidas que a glosa dos créditos era medida evidente, considerando-se, notadamente, que o comando da Nota 6 do Item 68 do Anexo I da Tabela I do RICMS-RO, à época vigente, in verbis, no qual se sustentou o sujeito passivo para levar à EFD os indigitados créditos, é expresso em permitir a manutenção dos créditos relativos à matéria-prima, materiais secundários e de embalagens, utilizados na produção dos bens objeto das saídas dos produtos industrializados, apenas a estabelecimento industrial, não se estendendo, tal hipótese, aos estabelecimentos equiparados a estabelecimento industrial; (v) Quanto ao argumento do item 4.1, entendo que procede, especificamente, em relação às remessas para a Zona Franca de Manaus, o entendimento sedimentado pelos Tribunais do país no que tange sua equiparação às exportações para o estrangeiro nos termos do art. 4º do Dec. 288/67 (vez que tal equiparação se restringe à ZFM e não alcança outras Áreas de Livre Comércio, como a de Guajará-Mirim-RO), desonerando o imposto estadual na saída de produtos industrializados, mantendo a ZFM com suas características de Área de Livre Comércio de exportação e importação e de incentivos fiscais; (vi) a ADI 310 ao retirar a eficácia do Convênio ICMS 6/90, apenas voltou a permitir ao estabelecimento industrial (e não a estabelecimento equiparado a industrial) que promover a saída mencionada na cláusula primeira do Convênio nº 65/88 (isenção do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus) a manutenção dos créditos relativos às matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção, manutenção esta a que se refere o Convênio nº 52/92, que estendeu tal aplicação do Convênio ICMS 65/88 às Áreas de Livre Comércio. (vii) a única hipótese constitucional prevista para a manutenção dos créditos fiscais, referentes ao ICMS cobrado nas operações anteriores é a de exportação, nos termos do art. 155-§2º-X-a da CF/88, que, por lógica decorrência, com o julgamento de mérito da ADI 310, todos os produtos destinados à ZFM

(semielaborados ou não) estão cobertos pela não incidência de ICMS incorporada pelo art. 40 do ADCT, o que não inclui outras Áreas de Livre Comércio, como a de Guajará-Mirim-RO, que goza, apenas, dos benefícios do Convênio 65/88, estendidos pelo Convênio 52/92, o que não abarca, obviamente, a equiparação à exportação de produtos para o exterior, da qual goza as saídas de mercadorias para a ZFM, por força do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 c/c o art. 40 do ADCT; (viii) Quanto à alegação de que a multa do art. 77-V-a-1 da Lei 688/96 teria caráter confiscatório, também não procede, primeiro porque não se trata de multa moratória a que se refere o ARE 1154222 trazido à baila pela impugnante, mas de multa punitiva (STF, AI 727.872/RS) acompanhada de lançamento de ofício, e, segundo, ressalte-se, por oportuno, que o entendimento corrente do STF nesta seara é no sentido de que possui natureza confiscatória a multa por infração à legislação tributária que ultrapassa o montante do próprio tributo devido, o que não é o caso sob exame (precedente STF, ARE 938538), não havendo, assim, nessa fase processual, qualquer previsão legal para o atendimento do pedido de redução da multa aplicada. Ao final, julgou totalmente procedente o auto de infração, e, por consequência, devido o crédito tributário (págs. 127 a 136).

Sujeito passivo intimado da decisão de primeira instância na data de 11/04/2022 (página 161). Apresentou Recurso Voluntário na data de 11/05/2022, apresenta em síntese, as seguintes teses recursais:

- a) Preliminarmente: da necessidade de anulação da decisão de primeira instância administrativa. Alteração de critérios jurídicos entre as razões de autuação e a fundação do *decisum* proferido. Violação do art. 146 do CTN.

A Unidade de Julgamento de primeira instância adotou argumentação que não faz parte da acusação fiscal, a de que o

estabelecimento do sujeito passivo localizado no Estado de Rondônia, não poderia ser considerado como estabelecimento industrial; (refutar, citar parte que ele explica q não é considerado p caso de isenção).

O sujeito passivo é um posto avançado que tem como objetivo a comercialização de produtos industrializados remetidos por outros estabelecimentos da própria empresa no Estado de Rondônia e, inclusive, na ZFM/ALC; (citar a leitura literal 111 CTN e falar da ausência de equiparação no CTN)

O RIPI, Decreto 7.212/10, prevê que o sujeito passivo equipara-se ao estabelecimento industrial por exercer comércio de produtos industrializados e mandados a industrializar por outro estabelecimento do mesmo proprietário, conforme artigo 9.º, III; (citar a leitura literal 111 CTN e falar da ausência de equiparação no CTN)

Em razão da equiparação a estabelecimento industrial, o sujeito passivo emprega os materiais glosados na consecução de sua atividade fim, garantindo o direito a manutenção do crédito de ICMS decorrente da aquisição de produtos posteriormente comercializados para a ZFM/ALC, cita a cláusula terceira do Convênio 65/88; (citar a leitura literal 111 CTN e falar da ausência de equiparação no CTN).

A fiscalização não apresentou no auto de infração que a exigência do imposto decorre da conclusão que o estabelecimento não seria equiparado a industrial, que não se pode alterar a natureza jurídica do lançamento posteriormente (art. 146 CTN);(O autor não poderia presumir que a glosa dos créditos foi decorrente do entendimento do sujeito passivo de que o estabelecimento equiparado a industrial teria direito ao crédito, a discussão pelo fato de ser equiparado ou não a industrial foi trazido pelo sujeito passivo).

b) Preliminarmente: da necessidade de anulação do lançamento.
Deficiência na motivação do auto de infração.

Há deficiência na motivação do auto de infração, pois o autor agiu em descompasso com o dever de motivação dos atos administrativos, eis que deixou de analisar a real serventia no processo produtivo dos bens glosados, atuando de forma genérica, desconsiderando a equiparação do estabelecimento a industrial. (rechaçar, a simples leitura da descrição da AI é possível compreender a motivação da lavratura, falar q não há desrespeito ao contraditório e ampla defesa, citar o relatório fiscal).

c) Da decadência parcial do crédito tributário.

Apresentou, durante o período fiscalizado, devidamente as declarações de apuração de ICMS, tendo destacado o imposto devido ao Estado de Rondônia, que foram apresentadas para homologação do Estado no prazo de 05 (cinco) anos, conforme artigo 150, §4.º, do CTN, e o decurso do prazo implica homologação tácita, sendo extinto o crédito tributário.

Não se pode confundir ausência de tributo a recolher, após cotejo entre débitos e créditos verificados no período, com a falta de recolhimento do tributo.

Todos os créditos anteriores a 19/11/2016 (data ciência AI) estariam tomados pela decadência, impondo-se o reconhecimento da extinção da ação fiscal, com base no artigo 156, V, do CTN. Cita a Súmula 555 do Superior Tribunal de Justiça.

Do mérito.

d) Da não incidência de ICMS sobre as operações realizadas.
Natureza jurídica das vendas com destino à ZFM/ALC. Equiparação

às exportações. Direito a manutenção dos créditos escriturados nas aquisições respectivas. Cláusula terceira do convênio ICMS 65/88.

As operações autuadas são equiparadas à exportação, uma vez que o estabelecimento industrial remeteu mercadorias para ALC, sendo impossível a exigência do ICMS, e menos, o estorno do crédito observado quando das aquisições dos bens remetidos. Aponta que a autuação foi omissa em relação ao art. 155, §2.º, X, "a", da Constituição Federal.

O Decreto-Lei 288/67 equiparou para todos fins legais as vendas interestaduais de mercadorias para ZFM às exportações. Que a equiparação alcança matérias primas a serem integradas no processo de industrialização e produtos prontos, destinados à reexportação ou simples consumo (art. 4.º).

O Convênio 65/88, teve seus efeitos estendidos para ALC, garantindo a possibilidade de manutenção do crédito relativo à entrada de matéria prima, materiais secundários e materiais de embalagens, para estabelecimentos industriais quem promoverem saídas de mercadorias daquela região (Cláusula terceira).

e) Lei Complementar n.º 24/1975. Impossibilidade de decreto mitigar incentivo fiscal, estímulo ou prêmio. Violação à segurança jurídica.

A autuação fiscal mitiga incentivo fiscal concedido à ZFM/ALC através da aplicação de dispositivos do RICMS/RO (Decreto), e a Lei Complementar n.º 24/1975 dispõe que nem mesmo Convênio pode mitigar incentivo à ZFM.

f) Possibilidade de consideração da Cláusula terceira do Convênio 65/88, do artigo 15 da Lei Complementar n.º 24/75 e artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/88.

Os dispositivos do RICMS/RO invocados pela fiscalização não são aplicáveis ao caso dos autos, pois não se prestam a ilidir eficácia de preceito constitucional. Que não há dúvidas da equiparação do estabelecimento autuado a estabelecimento industrial.

É absurdo abrir mão de aplicar o texto constitucional, legislação complementar e Convênio ICMS para aplicar Decreto (RICMS/RO), para posteriormente legitimar o ato com o princípio da legalidade e da vinculação dos atos administrativos. Não há fundamentação para desconsiderar as previsões da CF/88 quanto ao direito de manutenção de créditos (págs. 137 a 159).

Saneados os autos, remetidos para análise do recurso voluntário.

Parecer da Procuradoria Geral do Estado de Rondônia n.º 18/2023/PGE-PF. Aponta que a legislação estadual não faz menção a isenção extensiva a estabelecimento equiparado ao estabelecimento industrial, sendo a interpretação legislativa literal. O CNAE do sujeito passivo é 46796060 (COMÉRCIO ATACADISTA ESPECIALIZADO DE MATERIAIS NÃO ESPECIFICADOS), não se enquadrando como equiparado a estabelecimento industrial. A multa prevista em lei não possui caráter confiscatório. Manifesta-se pela manutenção da decisão de primeira instância, ou seja, procedência da ação fiscal (Págs. 175 a 179).

Parecer do Representante Fiscal n.º 208/2023, manifesta-se pelo reconhecimento da decadência sobre parte do crédito tributário perseguido, e pela procedência do mérito, pelo julgamento de parcial procedência do auto de infração.

É o relatório.

2.0 DOS FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

Sujeito passivo foi autuado por deixar de recolher o ICMS, pois não efetuou o estorno do crédito de ICMS decorrente de saídas isentas, mercadorias destinadas à Zona de Livre Comércio.

O autor capitulou a infração no artigo 46, I, do RICMS/RO, aprovado pelo Decreto n.º 8.321/98.

Art. 46. O contribuinte procederá ao estorno do imposto de que se creditou, sempre que o serviço recebido ou o bem ou a mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser: (NR dada pelo Dec.12419, de 19.09.06 – efeitos a partir de 1º.08.01)

I – objeto de subsequente operação ou prestação não tributada ou isenta, quando esta circunstância for imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

2.1 – Análise dos autos.

- a) Preliminarmente: da necessidade de anulação da decisão de primeira instância administrativa. Alteração de critérios jurídicos entre as razões de autuação e a fundação do *decisum* proferido. Violação do art. 146 do CTN.

A autuação ocorreu em razão do sujeito passivo ter deixado de recolher o ICMS, ao deixar de estornar crédito de saídas de mercadorias isentas, destinadas a Zona de Livre Comércio.

Em sua defesa, o sujeito passivo sustentou a equiparação do seu estabelecimento a estabelecimento industrial, fato insurgente do direito de manutenção do crédito cobrado na autuação.

O artigo 146 do Código Tributário Nacional, instado como violado:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser

efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Em sua decisão, o julgador na primeira instância julgou no sentido de não reconhecer equiparação do estabelecimento do sujeito passivo a estabelecimento industrial, sendo assim, não vislumbro alteração de critérios jurídicos entre as razões da autuação e a decisão, eis que os fundamentos se vergam sobre os argumentos apresentados pela defesa do sujeito passivo, e, por consequência, não há que se falar em violação do artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Quanto a análise da equiparação do estabelecimento do sujeito passivo a estabelecimento industrial, vejamos abaixo.

Aduz que o Regulamento do IPI prevê que o sujeito passivo se equipara a estabelecimento industrial em razão de exercer o comércio de produtos industrializados e mandados a industrializar por estabelecimento diverso do mesmo proprietário. Cita o art. 9.º, III, veja-se abaixo.

Art. 9.º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º](#), [Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º](#), alteração 1ª, e [Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I](#));

Ante a equiparação concedida pelo RIPI (acima citado), narra que empregou os materiais glosados na consecução de sua atividade fim, garantindo direito a manutenção do crédito ICMS da aquisição de produtos posteriormente comercializados para ZFM/ALC, nos termos da Cláusula Terceira do Convênio 65/88.

Cláusula terceira – Fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída mencionada na cláusula primeira a manutenção dos

créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção.

Quanto ao arcabouço jurídico apresentado, temos que não assiste razão, a tese para manutenção do crédito tributário se fundamenta primordialmente no artigo 9.º, do Decreto 7.212/10 (RIPI), que dispõe sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e no caso, **a cobrança é do tributo ICMS, razão pela qual as disposições RIPI não são hábeis para sustentar a tese içada.** A equiparação prevista no RIPI abrange o **tributo IPI, não sendo instrumento hábil para permitir a manutenção de crédito na relação jurídico-tributário de ICMS**, ainda citando o RIPI: “**Regulamenta** a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do **Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**”.

b) Preliminarmente: da necessidade de anulação do lançamento.
Deficiência na motivação do auto de infração.

O sujeito passivo discorre acerca da deficiência na motivação do AI, pois teria deixado o autor de analisar a serventia no processo produtivo dos bens glosados, desconsiderando a equiparação do estabelecimento do sujeito passivo a estabelecimento industrial.

Não há de se exigir do autor uma presunção, ou até mesmo, que se adivinhasse as razões do sujeito passivo ao deixar de estornar o crédito. Ao analisar os dados e perceber irregularidade no crédito ICMS, atuou no exercício de sua atribuição ao realizar a lavratura do AI, sendo competente este Tribunal Administrativo para esclarecer a existência daquela irregularidade. O artigo 60 da Lei 688/96, trata do aspecto vinculado da atribuição do autor.

Art. 60. A fiscalização e orientação fiscal sobre o imposto competem, vinculada e exclusivamente, à Coordenadoria da Receita Estadual, através do corpo funcional de Auditores Fiscais de Tributos Estaduais lotados e em exercício nas suas unidades, reservando-se ao Coordenador-Geral da Receita Estadual o

relacionamento e tomada de decisões junto aos órgãos e entidades da administração pública federal, estadual e municipal, direta e indireta.

Diante a simples leitura da descrição do auto de infração é compreensível o ilícito perseguido “deixou de recolher o ICMS devido ao não efetuar o estorno dos créditos de ICMS, decorrente de saídas isentas de mercadorias com destino á Zona de Livre Comércio de Guajará Mirim”.

Ademais, considerando a apresentação tempestiva tanto da defesa administrativa, quanto do recurso voluntário, por não ter vislumbrado fato contrário, compreendo que não houve qualquer desrespeito aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

c) Da decadência parcial do crédito tributário.

A legislação tributária de regência sobre o instituto da decadência no Código Tributário Nacional, artigos 150, §4.º e 173, I.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Ante a insegurança jurídica causada pela aplicação equivocada e controversa do instituto da decadência, na forma da legislação supra,

o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 555, para facilitar a análise, e, por consequência, a correta aplicação do instituto da decadência caso a caso.

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

(Súmula n. 555, Primeira Seção, julgado em 9/12/2015, DJe de 15/12/2015.)

Passo a analisar a incidência da decadência.

O Código Tributário Nacional prevê duas regras gerais para contagem do prazo decadencial:

- a) O prazo de 05 anos, contado a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação, que se aplica a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando o contribuinte declara e recolhe o valor que entende devido para o Fisco, hipótese em que se aplicará o artigo 150, §4.º do CTN;
- b) O prazo de 05 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ser realizado, aplica-se aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, hipótese em que se aplicará o artigo 173, I, do CTN.

No caso em apreço, o sujeito passivo **não declarou e não pagou o crédito tributário**, pois compreendeu que havia direito à sua manutenção, compreensão equivocada, consoante exposto anteriormente, sendo assim, atraiu a aplicação do artigo 173, I, CTN, sendo correta a contagem do prazo decadencial computando-se o prazo de 05 anos, com término no primeiro dia do exercício seguinte ao transcurso o prazo, logo, a decadência do direito da Fazenda Pública ocorreria na data de 01/01/2022.

Ressalto ainda, que a mera apresentação da declaração de apuração do ICMS na época dos fatos, não comprova que tenha sido declarado o imposto perseguido no presente PAT, sendo ônus do sujeito passivo demonstrar tal fato, o que não ocorreu nestes autos.

A declaração da apuração do ICMS foi realizada sem observar a obrigação de estornar o imposto decorrente das saídas de mercadorias isentas para a ZLC.

Assim, **não há que se falar em decadência**, ainda que parcial.

Do mérito.

d) Da não incidência de ICMS sobre as operações realizadas. Natureza jurídica das vendas com destino à ZFM/ALC. Equiparação às exportações. Direito a manutenção dos créditos escriturados nas aquisições respectivas. Cláusula terceira do convênio ICMS 65/88.

Sustenta o sujeito passivo a equiparação de suas operações à exportação, pois é estabelecimento equiparado a industrial, remetidas as mercadorias para ALC, não é cabível exigência do ICMS. Aponta omissão da autuação em relação ao artigo 155, §2.º, X, "a", da Constituição Federal.

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

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

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

Discorre acerca da equiparação das vendas interestaduais de mercadorias para ZFM às exportações, na forma do Decreto Lei 288/67,

os materiais que a equiparação alcança, quando destinados à reexportação ou consumo, consoante artigo 4.º do citado Decreto.

Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será, para todos os efeitos fiscais constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro, exceto a exportação ou reexportação de petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo para a Zona Franca de Manaus.

Por força do Convênio 65/88, cláusula terceira, estendeu-se o direito a manutenção do crédito para as ALC, quando da matéria prima, materiais secundários e de embalagens, para os estabelecimentos industriais.

Cláusula terceira – Fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída mencionada na cláusula primeira a manutenção dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção.

Consoante já ilustrado alhures, não há no caso, a equiparação do estabelecimento do sujeito passivo a estabelecimento industrial.

Para além da inaplicabilidade do RIPI, por se tratar nestes PAT de tributo ICMS, identifiquei que no RICMS/RO, vigente na época dos fatos, o legislador é claro ao delinear as hipóteses em que a norma deve ser aplicada para aquele que se equipara a estabelecimento industrial.

Cito, à título de exemplificação, ocasiões em que o Regulamento do ICMS faz menção expressa da equiparação do estabelecimento a industrial, veja-se os artigos 196-C, V, "a", 1 e 406-C, §13.º, III, ambos do RIMCS/RO.

Art. 196-C. A NF-e deverá ser emitida com base em leiaute estabelecido no MOC, por meio de *software* desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte ou disponibilizado pela administração tributária, observadas as seguintes formalidades: (NR dada pelo Dec. 21591, de 31.01.17 - efeitos a partir de 1º.02.17 - Aj. SINIEF 17/16)

V - a identificação das mercadorias comercializadas com a utilização da NF-e deverá conter o seu correspondente código estabelecido na

Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.; (NR dada pelo Dec. 21591, de 31.01.17 - efeitos a partir de 1º.02.17 - Aj. SINIEF 17/16)

a) nas operações:

1. realizadas por **estabelecimento industrial ou a ele equiparado**, nos termos da legislação federal;

Art. 406-C. A EFD será obrigatória, de forma escalonada, a partir de 1º de janeiro de 2012, para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. (NR dada pelo Dec. 16409, de 15.12.11 – efeitos a partir de 15.12.11)

§ 13º. A escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque será obrigatória na EFD a partir de: (NR dada pelo Dec. nº 20453, de 07.01.16 – efeitos a partir de 15.12.15 – Aj. SINIEF 13/15)

III - 1º de janeiro de 2019, restrita à informação dos saldos de estoques escriturados nos Registros K200 e K280, para os demais estabelecimentos industriais classificados nas divisões 10 a 32; os estabelecimentos atacadistas classificados nos grupos 462 a 469 da **CNAE e os estabelecimentos equiparados a industrial**, com escrituração completa conforme escalonamento a ser definido.

O sujeito passivo por sua vez, teria realizado a manutenção do crédito tributário nos termos da Tabela I, Anexo I, Item 68, Nota 06, do RICMS/RO, abaixo transcrito.

Nota 6: Fica assegurada, ao **estabelecimento industrial** que promover as saídas de que tratam este item, a manutenção dos créditos relativos às matérias-primas, materiais secundários e de embalagens utilizados na produção dos bens objetos de tais saídas. (NR dada pelo Dec. 16404, de 15.12.11 – efeitos a partir de 1º.09.11 – Conv. ICMS 71/2011)

Conforme é possível verificar, **o benefício se estende exclusivamente para o estabelecimento industrial**, não há previsão expressa para que o estabelecimento a ele equiparado, admitindo hipoteticamente que assim o fosse, também goze do benefício.

Destaco que a interpretação **extensiva da norma é vedada**, por força do artigo 111, do Código Tributário.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Desta feita, para fins de aplicação da legislação rondoniense acerca do ICMS, é irrelevante se o estabelecimento do sujeito passivo é equiparado a estabelecimento industrial nos termos da **legislação federal**, que trata de imposto diverso (IPI).

Em consulta ao SINTEGRA, foi verificado o CNAE do sujeito passivo: 4679606, COMÉRCIO ATACADISTA ESPECIALIZADO DE MATERIAIS NÃO ESPECIFICADOS.

e) Lei Complementar n.º 24/1975. Impossibilidade de decreto mitigar incentivo fiscal, estímulo ou prêmio. Violação à segurança jurídica.

Narra o sujeito passivo que a atuação fiscal mitiga incentivo fiscal concedido à ZFM/ALC através da aplicação de dispositivos do RICMS/RO (Decreto), e a Lei Complementar n.º 24/1975 dispõe que nem mesmo Convênio pode mitigar incentivo à ZFM.

f) Possibilidade de consideração da Cláusula terceira do Convênio 65/88, do artigo 15 da Lei Complementar n.º 24/75 e artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/88.

Sustenta que os dispositivos do RICMS/RO invocados pela fiscalização não são aplicáveis ao caso dos autos, pois não se prestam a ilidir eficácia de preceito constitucional. Que não há dúvidas da equiparação do estabelecimento atuado a estabelecimento industrial.

É absurdo abrir mão de aplicar o texto constitucional, legislação complementar e Convênio ICMS para aplicar Decreto (RICMS/RO), para posteriormente legitimar o ato com o princípio da legalidade e da vinculação dos atos administrativos. Não há fundamentação para

desconsiderar as previsões da CF/88 quanto ao direito de manutenção de créditos.

Por oportuno, destaco que a aplicação do artigo 46, I, do RICM/RO não mitiga qualquer incentivo fiscal concedido à ZFM/ALC. Assim também, exaustivamente ilustrado anteriormente que o estabelecimento do sujeito passivo não se equipara a estabelecimento industrial para fins de ICMS.

A questão suscitada, acerca da aplicação das disposições do RICMS/RO, importa na negativa da norma emanada do Estado de Rondônia, eis que reconhecer a mitigação arguida implica em negar sua aplicação, o que é vedado a este Tribunal Administrativo, na forma do artigo 14, §2.º, II, do Anexo XII, do RICMS/RO.

Art. 14. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, salvo no caso da inconstitucionalidade ter sido proclamada: (Lei 688/96, [art. 90](#))

§ 2º. Não se inclui, também, na competência do Tribunal: (Lei 912/00, art. 13)

II - a negativa de aplicação de lei ou de ato normativo emanado do Governador do Estado de Rondônia, Secretário de Estado de Finanças ou do Coordenador-Geral da Receita Estadual.

Diante o exposto, voto no seguinte teor.

3.0 CONCLUSÃO DO VOTO

Nos termos do artigo 78, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto n.º 9.157, de 24 de julho de 2000, por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso Voluntário interposto, para ao final negar-lhe provimento, mantendo a Decisão de Primeira Instância que julgou **PROCEDENTE** a ação fiscal, assim, declaro **DEVIDO** o crédito tributário no valor total de R\$ 1.716.016,11.

É como voto.

Porto Velho/RO, 30 de JUNHO de 2023.

DYEGO ALVES DE MELO

Relator/Julgador



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DE SEGUNDA INSTÂNCIA

PROCESSO Nº : 20212700100363 – E-PAT 9.349
RECURSO VOLUNTÁRIO : 107/2023
RECORRENTE : ARCELLORMITAL BRASIL S/A
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RELATOR : DR. DYEGO ALVES DE MELO
RELATÓRIO : 206/23 – 1ª CÂMARA/TATE/SEFIN
JULGADOR : REINALDO DO NASCIMENTO SILVA

2. Voto em separado.

2.1. Análise.

Embora concorde com quase todas as conclusões exaradas pelo julgador relator, Dr. Dyego Alves de Melo, discordo, *data venia*, da conclusão relativa à decadência.

Com relação a esse aludido aspecto (decadência), considerando que a notificação da autuação ocorreu em 19/11/2021 (documento de fl. 24) e que, em relação à infração verificada, não há evidência de ter havido dolo, fraude ou simulação, há de se inferir, em linha com o que estabelece o enunciado nº 002 TATE/SEFIN e a Súmula 622 do Superior Tribunal de Justiça, que os valores correspondentes aos meses de janeiro a outubro de 2016 já haviam sido homologados tacitamente (art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional), e não poderiam, por conta disso, ter sido objeto do lançamento de ofício:

“LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

“Súmula 622 - STJ

A notificação do auto de infração faz cessar a contagem da decadência para a constituição do crédito tributário; exaurida a instância administrativa com o decurso do prazo para a impugnação ou com a notificação de seu



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DE SEGUNDA INSTÂNCIA

“julgamento definitivo e esgotado o prazo concedido pela Administração para o pagamento voluntário, inicia-se o prazo prescricional para a cobrança judicial.”

“ENUNCIADO 002 – Decadência (Súmulas 555 e 622 - STJ – art. 150, § 4º e art. 173, I, do CTN) Para uniformizar a aplicação do art. 150, § 4º e do art. 173, inciso I, do CTN, na análise da decadência, o Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais – TATE firmou o seguinte entendimento.

(...)

II - No lançamento por homologação, quando a empresa, nos prazos estabelecidos pela legislação, prestar as informações com a declaração das operações e dos respectivos débitos, quando devidos, a contagem inicia-se com a ocorrência do fato gerador, considerando-se o período mensal.

Exemplo: Ciência da notificação do Auto de Infração em 30/06/2022, o lançamento alcança fatos geradores ocorridos a partir do início do mês de junho de 2017, logo, estão extintos pela decadência os fatos geradores ocorridos até o mês de maio de 2017.

(...)

V - Aplica o art. 150, § 4º, em razão da utilização de crédito indevido, ressalvado os casos de fraude, dolo ou simulação”

Considerando que a autuação abrangeu fato ocorridos nos meses de janeiro a novembro de 2016, deve-se excluir do lançamento, em face do exposto, os valores relativos aos meses de janeiro a outubro de 2016 e manter os pertinentes ao mês de novembro de 2016.

Por todo o exposto, considero que, do crédito tributário lançado na peça básica (R\$ 1.716.016,11), apenas o valor de R\$ 179.612,60 é devido, conforme tabela a seguir:

| Crédito Tributário | | | | |
|--------------------|------------------|----------------------------------|-----------------|--------------|
| | Auto de infração | Devido (mês de novembro de 2016) | Indevido | |
| | (a) | (b) | (c) = (a) - (b) | |
| Tributo | R\$ 460.442,46 | R\$ 48.627,95 | R\$ | 411.814,51 |
| Multa | R\$ 627.736,10 | R\$ 66.296,06 | R\$ | 561.440,04 |
| Juros | R\$ 390.795,37 | R\$ 39.654,25 | R\$ | 351.141,12 |
| A. Monet. | R\$ 237.042,18 | R\$ 25.034,34 | R\$ | 212.007,84 |
| Total | R\$ 1.716.016,11 | R\$ 179.612,60 | R\$ | 1.536.403,51 |

Observação: os valores são relativos à data da autuação (11/11/2021) e devem ser atualizados quando do efetivo pagamento.

2.2. Conclusão.



**GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DE SEGUNDA INSTÂNCIA**

Em razão de todo o exposto, conheço do recurso voluntário interposto para dar-lhe provimento, reformando a decisão de 1ª Instância de procedente para **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o auto de infração.

Declaro, ainda, que, do crédito tributário lançado na peça básica (R\$ 1.716.016,11), apenas o valor de R\$ 179.612,60 é devido, conforme tabela acima, devendo esse valor ser atualizado na data do pagamento

É como voto.

TATE, Sala de Sessões, 08/07/2024.

Reinaldo do Nascimento Silva

AFTE Cad.

– JULGADOR

GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE

PROCESSO : 20212700100363 - E-PAT 009.349
RECURSO : VOLUNTÁRIO Nº 107/2024
RECORRENTE : ARCELORMITTAL BRASIL S/A
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RELATOR : DYEGO ALVES DE MELO
REP. FISCAL : ROBERTO LUIS COSTA COELHO
PGE : LEONARDO FALCÃO RIBEIRO

RELATÓRIO : Nº 0206/23/1.ª CÂMARA/TATE/SEFIN

ACÓRDÃO Nº 0120/2024/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : ICMS/MULTA – DEIXAR DE ESTORNAR CRÉDITO ICMS DECORRENTE DE SAÍDAS DESTINADAS À ZONA DE LIVRE COMÉRCIO, ISENTAS – OCORRÊNCIA – A manutenção de créditos, nas remessas para ZFM/ALC, é restrita ao estabelecimento industrial, e apenas se refere aos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e de embalagens utilizados na fabricação dos produtos, objeto da saída não tributada, devendo ser estornados os demais créditos (art. 3º, § 3º, Dec.-Lei 406/68 e Cláusula terceira do Conv. ICM 65/88). (Sumula 04, Item III, TATE-RO). O estabelecimento de RO que efetuou a remessa para ZFM/ALC é apenas um distribuidor atacadista. Reconhecida a decadência parcial em decorrência do Enunciado 002, IV, TATE-RO. Infração Não Ilidida. Reformada a Decisão de Primeira Instância de Procedente para Parcialmente Procedente. Recurso Voluntário provido em parte. Decisão por maioria 3x1.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade em conhecer do recurso interposto para, no mérito, por maioria, 3x1, dar-lhe parcial provimento, reformando a decisão de Primeira Instância que julgou procedente para **PARCIAL PROCEDENTE** o auto de infração, conforme Voto do Julgador Divergente Reinaldo do Nascimento Silva, acompanhado pelos julgadores Leonardo Martins Gorayeb e Amarildo Ibiapina Alvarenga. Vencido o julgador Relator Dyego Alves de Melo que foi contrário à decadência parcial.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL
DATA DO LANÇAMENTO 19/11/2021: R\$ 1.716.016,11
*CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVE SER ATUALIZADO NA DATA DO SEU EFETIVO PAGAMENTO.

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCEDENTE
*R\$ 179.612,60

TATE, Sala de Sessões, 08 de julho de 2024.

~~Anderson Aparecido Arnaut~~
Presidente

~~Reinaldo do Nascimento Silva~~
Julgador/Divergente