



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: *ALAMEDA SANTOS, 211 - CERQUEIRA CESAR - SÃO PAULO/SP - CJ 101 CEP: 01419-000*

PAT Nº: *20252700200005*

DATA DA AUTUAÇÃO: *24/01/2025*

CAD/CNPJ: *10.989.834/0017-92*

CAD/ICMS: *00000006447406*

DECISÃO PARCIAL Nº: 2025/1/92/TATE/SEFIN

1. Não recolhimento do ICMS - Diferencial de alíquota - uso/consumo eativo permanente | art. 77, IV, "a", 1, Lei 688/96.
2. Defesatempestiva
3. Infração ilidida em parte
4. Auto de infração parcial procedente

1 –RELATÓRIO

O sujeito passivo foi autuado porque teria deixado derecolher o ICMS – Diferencial de alíquotas, nos exercícios de 2022 e 2023, incidentesobre aquisições de materiais de uso/consumo e de bens para compor o AtivoPermanente da empresa. A comprovação infracional se dá em planilha fiscaldenominada “Anexo 1.2.02.pdf”, constante de arquivo “20252700200005 P.ELETRONICAS.zip”, anexo ao presente e-PAT.

A auditoria fiscal foi baseada nas notas fiscais recebidas e declaradas em EFD/SPED apresentada pelo contribuinte.

A infração foi capitulada no artigo 1º, § único, inciso III, “e”, c/c art. 15, inciso VIII, “c”; e art. 16, todos do RICMS/RO/2018.

A penalidade foi aplicada de acordo com o art. 77, IV, “a”, item 1, da Lei 688/1996.

O crédito tributário, na data da lavratura, tem a seguinte composição:

ICMS	-R\$ 113.904,25
MULTA – 90%	-R\$ 115.953,19
JUROS	-R\$ 22.065,20
TOTAL CRÉDITO TRIBUTÁRIO	- R\$ 251.922,64

O sujeito passivo foi notificado da autuação através do DET, em 04/02/2025, tendo apresentado defesa tempestiva, a qual passo a analisar.

O processo encontra-se com exigibilidade suspensa, ante a apresentação tempestiva de defesa.

2 - DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

A defesa apresenta, em síntese, os seguintes argumentos, conforme sua própria numeração:

1 – DA TEMPESTIVIDADE DA DEFESA

Informa que, no prazo legal de 60 dias, interpôs impugnação. Tal fato é incontroverso.

2– SÍNTESE DOS FATOS

Relata o processo de auditoria que culminou por exigir o “ICMS – Diferencial de Alíquotas” de produtos adquiridos para uso/consumo ou imobilizado, culminando no presente auto de infração.

3 – DAS RAZÕES DA DEFESA

3.1 – RAZÕES PRELIMINARES

3.1.1 - Nulidade do Auto de Infração por Violação ao Devido Processo Legal. Ausência de Juntada do DFE nº 20242500200004

Aduz, a defesa, que o fisco desrespeitou devido processo legal, pois não teria sido juntada a Designação de Fiscalização do Estabelecimento – DFE, e que por isso o auditor não poderia ter atuado (art. 65, V, da Lei 688/96)

Requer diligências apuratórias de eventual descumprimento de prazo para conclusão da fiscalização (art. 94, § 2º, da Lei 688/96).

3.1.2 - Nulidade do Auto de Infração por falta de correta demonstração da apuração da base de cálculo. Vício Material.

A fiscalização teria lançado produtos que se revestiriam da condição de insumos agregados ao processo industrial. Esse erro refletiria diretamente na regra matriz de hipótese de incidência tributária, o que caracterizaria vício material insanável, devendo ser nulificado o feito.

3.2 – RAZÕES DE MÉRITO

3.2.1 – Do Diferencial de Alíquota de ICMS - DIFAL

A impugnante indica que a Lei Complementar 190/2022 só teria efeito a partir de janeiro de 2023. Assim, qualquer cobrança do ICMS/DIFAL do período de 2022 seria irregular e inexigível.

3.2.2 – Da Incorreta Incidência do ICMS sobre Insumos

Entende, a impugnante, que houve lançamento de ICMS sobre aquisições de insumos, o que tornaria inexigível o DIFAL.

Elencam-se produtos que, no entender da defesa, seriam consumidos no processo produtivo: pallets; peróxido de hidrogênio; termógrafo; kit coleta a vácuo, fita, tinta para marcar carne, gelo rígido, fita impressão, luva látex, abraçadeira, máscara TNT cirúrgica, bota, avental, luva, protetor, aplicador plástico para filme stretch sem tubo etc.

Tal fato configuraria vício material ensejando a insubsistência do auto de infração.

Ao final, pede-se preliminarmente pela nulidade do auto de infração, ou, sucessivamente pela Insubsistência e Improcedência do mesmo.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DIREITO

A ação fiscal é substanciada no fato de que o contribuinte teria deixado de pagar o ICMS – Diferencial de Alíquotas incidente sobre aquisições de uso/consumo e immobilizações, durante os exercícios de 2022 e 2023. Esta é a acusação fiscal que pesa sobre a impugnante.

Os dois primeiros itens da peça impugnatória referem-se à tempestividade (incontroversa) e ao relato dos fatos, o que não merece melhor análise.

Nas preliminares, a defesa pugna pela nulidade, diante da ausência de juntada de DFE, o que não pode ser acolhido, pois há, nos autos, a DFE nº 20242500200004, regularmente expedida, constante das fls. 56 do PAT.

Ainda em preliminar, a defesa solicita diligência apuratória de eventual extrapolação do prazo de fiscalização. Observando as notificações dos documentos “Termo de Início de Fiscalização” (fls. 57), notamos que foi cientificada ao contribuinte em 09/01/2025, enquanto o “Termo de Encerramento” (fls. 58) foi cientificado em 29/01/2025. Não houve, portanto, extrapolação dos prazos (60 dias).

A suposta nulidade por incorreção do apuratório fiscal também não é cabível, já que ataca o mérito. Matéria de mérito enseja “procedência” ou “improcedência” do feito fiscal, não sendo assunto a ser analisado preliminarmente.

Afasto todas as teses defensivas preliminares, posto que incabíveis ou não ocorridas.

No mérito, a impugnante alega que a Lei Complementar 190 instituiu a cobrança do DIFAL e que, portanto, não poderia exigir imposto antes de 2023.

Há um evidente equívoco da impugnante na interpretação das normas de incidência tributária.

A Lei Complementar 190/2022 foi criada para instituir cobrança de “diferença de alíquota”, conhecida como ICMS/DIFAL, incidente sobre as operações interestaduais de mercadorias destinadas a consumidor ou usuário final, não contribuinte do ICMS.

Aos contribuintes do ICMS, nas operações de aquisições para “uso”, “consumo”, ou “ativo permanente” já havia incidência do “Diferencial de Alíquotas” prevista na legislação infraconstitucional, especialmente o CTN e a Lei Complementar 87/1996, com regramento já estabelecido nas leis estaduais e Regulamentos de ICMS de todas as unidades federativas. Este é o caso presente: Aquisições (uso, consumo, ou composição do Ativo Permanente) por contribuinte do ICMS.

O caso em tela não é sujeito ao regramento da Lei Complementar 190/2022. Assim, afastado a tese defensiva de mérito indicada no item 3.2.1. da impugnação.

Resta a análise dos produtos que a impugnante entende serem “insumos” do processo produtivo.

O posicionamento predominante deste tribunal é de que “insumos” são os materiais que irão compor o produto acabado. O fato destes materiais serem contabilizados como “custo de produção” é irrelevante para efeitos fiscais.

Não obstante, os produtos elencados na defesa (pallets, peróxido de hidrogênio, termógrafo, kit coleta a vácuo, fita, tinta para marcar carne, gelo rígido, fita impressão, luva látex, abraçadeira, máscara TNT cirúrgica, bota, avental, luva, protetor, aplicador plástico para filme stretch sem tubete), são evidentemente materiais de uso/consumo, como nos casos de “materiais de limpeza, proteção individual, ou de controle administrativo”; ou bens do Ativo Permanente, como nos casos de “pallets, termógrafos, aplicadores etc.”.

Dizer que tais produtos irão compor o produto industrializado é muito incoerente. Nenhum desses produtos será vendido em composição das mercadorias vendidas.

Rechaço, igualmente, a segunda tese defensiva de mérito, posto que, entendo, serem os produtos elencados pela fiscalização materiais de uso/consumo ou bens do Ativo Permanente da empresa autuada.

A planilha apuratória fiscal se constitui em prova irrefutável do cometimento do ilícito apurado, sendo suficientes e bastantes para comprovação infracional.

A multa atribuída está prevista em hipótese legal que se tipifica em completo pelas provas e pelos fatos narrados na acusação. A lei é válida e vigente.

O valor da multa atribuída, contudo, não está correto.

Os valores que compõem o ICMS devem retroagir à data dos respectivos fatos geradores e atualizados conforme determina a legislação.

A multa, contudo, é um lançamento fiscal que se concretiza no momento da lavratura do auto de infração. Neste ato, portanto, ocorre o lançamento da penalidade. O ato de lançamento penal deve reportar-se ao momento solene de sua criação.

Embora haja um conflito aparente de normas, entre os artigos 46 (atualização monetária da base de cálculo da multa) e o dispositivo penal, no caso o artigo 77, IV, “a”, 1, ambos da Lei

688/96, devemos interpretar à luz do inciso IV do Artigo 112 do CTN. Isso porque, da aplicação dos dois dispositivos quase sempre resulta diferença de valores a serem lançados a título de penalidade fiscal. Explicamos:

A normativa do artigo 46 determina que a base de cálculo da multa deverá retroagir à data do fato gerador do ICMS, para efeito de conversão em UPF/RO, e progredir para desconversão quando da data da lavratura. Como resultado, às vezes e não raro, a multa supera o percentual legalmente definido no artigo 77.

Isso ocorre porque a base de cálculo da multa é corrigida pela UPF (que é indexada pelo IGP), enquanto o ICMS é tão somente indexado pela taxa de juros SELIC.

O caso em apreciação presente é um desses, onde o valor da multa indexada supera o percentual penal definido na norma.

Na data da lavratura, a multa deverá corresponder ao percentual previsto como pena ao infrator, ou seja 90% do ICMS. Houve correção monetária do ICMS, esta deveria compor a base de cálculo da multa, mas não é o caso presente.

Como já dissemos, o conflito aparente de normas deve ser resolvido conforme orientação do Inciso IV do artigo 112 do CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

...

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O valor do ICMS não sofreu correção monetária e reflete o valor de R\$ 113.904,25. Então, a multa de 90% deve corresponder ao valor de R\$ 102.513,82.

A data da criação da multa (lançamento) é a data da lavratura. Diferentemente do ICMS, cujo fato gerador já ocorrera, no passado, o fato gerador da multa é a constatação fiscal e a imposição da pena. A constituição da multa se dá com a lavratura do auto de infração. A multa passa a existir somente a partir daí, do lançamento fiscal.

Note-se, então, que a multa deve ser de 90%, segundo a norma penal fiscal. A aplicação da pena deve corresponder ao percentual definido. Não pode ser **menor**, onde haveria **prevaricação do agente público**, nem pode ser maior, sob pena de incorrer em **“excesso de exação”**.

Contrario sensu, se da atualização monetária da Base de Cálculo da Multa (pela UPF) resultasse penalidade inferior a 90% do ICMS, não se poderia utilizar percentual menor, pois a penalidade está definida em termos taxativos. Não há discricionariedade. Aplicar multa a menor seria incorrer em prevaricação funcional.

Feitos estes ajustes e considerações, entendo por manter a pretensão fiscal reformando-se a exigência tributária substanciada na peça básica, de forma a corrigir o excedente da exação:

	DEVIDO	INDEVIDO
Tributo ICMS	R\$ 113.904,25	R\$
Multa	R\$ 102.513,82	R\$ 13.439,37
Juros	R\$ 22.065,20	R\$
Atualização Monetária	R\$	R\$
TOTAL	R\$ 238.483,27	R\$ 13.439,37

4 – CONCLUSÃO

De acordo com o previsto no artigo 12, I, da Lei nº 912, de 12 de julho de 2000, no uso da atribuição disposta no artigo 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157, de 24 de julho de 2000, **JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE** a ação fiscal.

Declaro **devido** o crédito tributário de R\$ 238.483,27 (duzentos e trinta e oito mil, quatrocentos e oitenta e três reais e vinte e sete centavos), em valores compostos à data da lavratura, sujeitos a atualização na data do efetivo pagamento.

Declaro **indevido** o valor de R\$ 13.439,37 (treze mil, quatrocentos e trinta e nove reais e trinta e sete centavos).

Destado decisão, **deixo de recorrer** de ofício à Câmara de Julgamento de Segunda Instância, nos

termos do inciso I do § 1º do art. 132 da lei 688/96.

5 –ORDEM DE NOTIFICAÇÃO

Ficam sujeito passivo intimado a pagar ou parcelar o crédito tributário no prazo de 30 (trinta) dias, com redução da multa em 70% (setenta por cento), na forma da alínea “d” do inciso I do artigo 80, da Lei 688/96, a contar da ciência deste, garantido o direito de recurso voluntário à Câmara de Segunda Instância, no mesmo prazo, sob pena de inscrição em Dívida Ativa do Estado.

Porto Velho, 21/07/2025 .

RUDIMAR JOSÉ VOLKWEIS

AFTE Cad.

JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA



Documento assinado eletronicamente por:

RUDIMAR JOSE VOLKWEIS, Auditor Fiscal

Data: **21/07/2025**, às **10:9**.

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