



Governo do Estado de Roraima
Secretaria de Estado da Fazenda
"Amazônia: patrimônio dos brasileiros"

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA Nº 46/2025/SEFAZ/CONAF/DPAF

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA Nº 46/2025/SEFAZ/CONAF/DPAF

PROCESSO: 22101.005660/2022.03

AUTUADO: ITIKAWA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

INSCRIÇÃO ESTADUAL: 24.005725-5

CNPJ: 34.808.204/0001-75

ENDEREÇO: Rua DI C, nº 359, Distrito Industrial, CEP 69.315-208 – BOA VISTA – RR

ADVOGADO: JEFFERSON TADEU DA SILVA FORTE JÚNIOR

ENDEREÇO: Avenida Ville Roy, 6844 – Espaço Roraicon, Sala 4, CEP: 69.301-068, Fone: (095) 99175-8228, email: forteadvocaciarr@gmail.com

FIEL DEPOSITÁRIO: NÃO CONSTITUÍDO

ASSUNTO: FALTA DE PAGAMENTO DE ICMS NORMAL

AUDITOR FISCAL AUTUANTE: ELENILZO DE OLIVEIRA BONFIM.

EMENTA: ICMS – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – FALTA DE PAGAMENTO DE ICMS - NORMAL – IMPUGNAÇÃO – ALEGAÇÕES: I – PRELIMINARES: i – EXCESSO DE PRAZO PARA A CONCLUSÃO DA FISCALIZAÇÃO; ii – APRESENTAÇÃO DE PROVAS APÓS CIENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – PRELIMINARES NÃO CONHECIDAS – II – DE MÉRITO: i – EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES - IMPOSSIBILIDADE; ii – APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DE AQUISIÇÃO PARA ATIVO IMOBILIZADO – LIMITAÇÃO TEMPORAL FERE PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE; iii – CRÉDITOS DE ICMS NAS ENTRADAS DE ARROZ EM CASCA. LEGALIDADE. APROVEITAMENTO DE ACORDO COM A REDAÇÃO DADA À LEI 215/98 PELA LEI 1.150/2016; iv – POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO TANTO DO CRÉDITO PRESUMIDO UTILIZADO PARA EFEITO DO CÁLCULO DO ICMS IMPORTAÇÃO QUANTO DO PRESUMIDO PREVISTO NO ARTIGO 8º DA LEI 215/98 - LEGALIDADE. CRÉDITO DE 4% DO ICMS DA OPERAÇÃO ACRESCIDO DE 8% NA ESCRITA, DE

FORMA PRESUMIDA. TOTAL DO IMPOSTO QUE SERIA DEVIDO NA ORIGEM. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 8º. E SEUS PARÁGRAFOS 1º. E 2º. DA LEI ESTADUAL 215/98; v - SUPOSTA FALTA DE ESTORNO DOS CRÉDITOS UTILIZADOS NAS ENTRADAS PARA FINS DE INDUSTRIALIZAÇÃO, CUJAS SAÍDAS SE DERAM SEM TRIBUTAÇÃO OU ISENTOS. VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO. MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE; VI - DE FORMA SUBSIDIÁRIA, APLICAÇÃO DO ARTIGO 69, §2º, ii – REDUÇÃO DA MULTA DE 50% APLICÁVEL SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO PAGO PARA 5% INCIDENTE SOBRE O VALOR DAS OPERAÇÕES – ENTENDIMENTO QUE AS OPERAÇÕES PRATICADAS PELO SUJEITO PASSIVO ERAM ISENTAS – ALEGAÇÕES DE MÉRITO PROVIDAS EM PARTE – INFRAÇÃO CONFIGURADA EM PARTE – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

RELATÓRIO

O presente processo administrativo tributário teve início com a lavratura do Auto de infração nº. 001252/2022, em desfavor do contribuinte ITIKAWA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, inscrição estadual 24.005725-5 e CNPJ 34.808.204/0001-75, sendo-lhe imputado a infração de "falta de pagamento de ICMS - Normal" (Ep. 5059224, fls.02).

A irregularidade foi identificada como infração ao artigo 71 do RICMS/RR aprovado pelo Decreto 4.335 – E/2001.

A penalidade aplicada foi a determinada pelo artigo 69, Inciso I, alínea “a” da Lei N.º 059/93, qual seja multa de 50% incidente sobre o valor do imposto.

O crédito tributário constituído montou o valor de R\$1.140.074,26 (um milhão, cento e quarenta mil, setenta e quatro reais e vinte e seis centavos), sendo que R\$608.726,81 (seiscentos e oito mil, setecentos e vinte e seis reais e oitenta e um centavos) a título de imposto, R\$304.363,41 (trezentos e quatro mil, trezentos e sessenta e três reais e quarenta e um centavos) a título de multa e R\$226.984,14 (duzentos e vinte e seis mil, novecentos e oitenta e quatro reais e catorze centavos) a título de juros.

Foram anexados os seguintes documentos a fim de comprovar a imputação:

- 1 – Auto de Infração 1252/2022 (Ep. 5059224, fls. 01/02);
- 2 – Termo de Início de Fiscalização (Ep. 5059230);
- 3 – Ordem de Serviço 658/2022 (Ep. 5059234);
- 4 – Relatório de Execução da OS 658/2022 (Ep. 5059236);
- 5 – Planilha de Fiscalização (Ep. 5059237);
- 6 – Termo de Encerramento de Fiscalização (Ep. 5059239);

A autuada foi regularmente notificada para recolher o crédito tributário ou apresentar defesa (Ep 5059224 fls.02).

Apresentou impugnação com os seguintes argumentos e pedidos (Ep.5810927 fls. 01/31):

I – Alegações preliminares:

A - Que houve excesso no prazo para a conclusão da fiscalização. Alega que o prazo começou a contar em 22/03/2022, sendo que o término deveria ocorrer até 22/05/2022, porém o auditor só encerrou em 24/05/2022. Sendo assim o lançamento é nulo (fls.03/05).

B – Que o auditor juntou provas após a intimação do sujeito passivo. Assim houve violação aos princípios da Legalidade e ao da Ampla Defesa (fls.05/12).

II – DO MÉRITO

A – Diz que houve glosa dos créditos de serviços de comunicação apropriados pelo impugnante. Defende que não houve, por este ato, ofensa ao artigo 29, §6º., inciso iii, alínea “c” da lei 059/93. Diz que sua conduta está amparada pelo 29, §6º., inciso iii, alínea “b” da lei 059/93 (fls.13/15).

B – Alega que o aproveitamento de todo o crédito decorrente da entrada de bens para o ativo imobilizado não pode sofrer limitação temporal para apropriação destes e que assim, se houver, fere o princípio da não-cumulatividade do ICMS previsto na constituição federal. Dessa forma não poderia o auditor glosar estes créditos (fls. 15/17).

C – Afirma que entrada de arroz em casca no estabelecimento do impugnante gera crédito, conforme artigo 8º da Lei 215/98. Assim o ato do fiscal em glosar estes créditos não encontra amparo na legislação (fls. 17/19).

D – Entende que o sujeito passivo poderia aproveitar tanto o crédito do ICMS gerado na importação de mercadorias quanto o crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei 215/98. Insurgiu-se por ter o auditor fiscal glosado a apropriação o crédito presumido (fls.19/21).

E – Diz que tem direito a não estornar os créditos de mercadorias entradas para o processo de industrialização, quando as vendas forem para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, dizendo que tem direito à manutenção do crédito, não podendo o auditor fiscal considerar irregular esta manutenção (fls.22/27).

F – De maneira subsidiária entende que, se eventualmente não forem acatadas as alegações de nulidade, nem as de mérito, que se entenda que suas operações são isentas. Assim seria aplicada penalidade prevista no artigo 907,§4º,II do RICMS/RR (fls.27/30).

III – Como pedido requereu:

A – o acatamento das preliminares, julgando nulo o auto de infração;

B – caso não fossem acatadas as preliminares, que as alegações de mérito fossem providas e o auto de infração julgado improcedente;

C – Se as alegações de mérito não prosperarem pede o acolhimento do item 2.2.6, sendo então a penalidade alterada para 5% do valor da operação, conforme artigo 907,§4º,II do RICMS/RR.

Juntou documentos (Ep. 5810927, fls.32/52).

Após, o presente processo foi distribuído a este julgador por intermédio do Despacho 34 (Ep.16042189).

É o relatório.

FUNDAMENTAÇÃO DE FATO E DE DIREITO

Trata-se de fiscalização desenvolvida com base na Ordem de Serviço 658/2022, cujo escopo era efetuar diversos roteiros de fiscalização no contribuinte ITIKAWA INDÚSTRIA E

COMÉRCIO LTDA, acima qualificado, referente ao período de 01/01/2018 a 31/12/2019 (Ep. 5059234). O referido contribuinte está enquadrado no Regime Normal de pagamento de ICMS e, tem como principal atividade econômica o beneficiamento de arroz.

O auditor realizou os procedimentos de auditoria previstos na legislação tributária e, ao analisar os documentos constantes da escrituração do contribuinte (SPED) realizou uma análise aprofundada nos créditos de ICMS aproveitados por este, conforme justifica no Ep. 5059234, fls.1, item 4.

Após esta análise, encontrou irregularidades no aproveitamento do crédito de ICMS oriundas da entrada de mercadorias e serviços e a sua manutenção, quando em relação a certas saídas de mercadorias. Assim lavrou o Auto de Infração 1252/2022, imputando ao sujeito passivo a infração de “Falta de pagamento de ICMS Normal”, por violação do artigo 71 do Regulamento de ICMS do Estado de Roraima.

O sujeito passivo foi intimado regularmente para recolher o crédito tributário ou apresentar defesa (Ep 5059224, fls.02). Apresentou tempestivamente impugnação. Passo a análise de seus argumentos e pedidos:

I – DA TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO

A impugnação foi apresentada no dia 22/06/2022 (Ep.5010981 – petição de interposição), sendo a cientificação do auto de infração ocorrida em 23/05/2022 (Ep. 5059224, fls.02). Nesse compasso, de acordo com artigo 36, VI, “b”, da Lei 72/94, o prazo para impugnar é de 30 dias, contados na forma dos artigos 37 e 38, do mesmo diploma legal. Sendo assim, tal prazo terminaria em 22/06/2022. Portanto, foi apresentada dentro do prazo legal.

Consigno que o efeito suspensivo da exigência do crédito tributário, conforme previsto no Código Tributário Nacional é uma consequência imediata da impugnação tempestiva, não precisando de declaração para sua ocorrência, consoante o artigo 48 da Lei 72/94.

II - DAS PRELIMINARES

Trouxe o impugnante diversas alegações de situações que, a seu ver, causaram nulidade do procedimento fiscal.

1 - NULIDADE ABSOLUTA DO AUTO DE INFRAÇÃO POR EXCESSO DE PRAZO PARA ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL.

Diz que: o Fiscal de Tributos Estaduais só pode utilizar as suas prerrogativas de fiscalizar e, principalmente, de lavrar o Auto de Infração, dentro de determinado período de tempo contado da data do recebimento da Ordem de Serviço e, o desrespeito a essa formalidade gera invalidade da Ação Fiscal e nulidade do Auto de Infração. Assim, a Ordem de Serviço é imprescindível para delimitar o prazo da conclusão do trabalho (Ep. 5810927, fls.03).

Informa também que o termo inicial dos trabalhos é 22/03/2022, data em que foi recebida a ordem de serviço pelo auditor fiscal (fls.03). O prazo final seria 22/05/2022, tendo em vista que o prazo para execução dos trabalhos é de 60 (sessenta dias) (fls.04). Registrou que o auditor concluiu o trabalho em 24/05/2022 (fls.04). Assim, o prazo foi extrapolado e o lançamento realizado é nulo.

Ao analisar o tema verifica-se que o prazo para execução da Ação Fiscal (materializada por uma ordem de serviço) está previsto no § 2º, do artigo 42, da Lei 72/94, prazo este que é de 60 dias. Este mesmo diploma legal aduz qual é o termo inicial da contagem do referido prazo, e o aplicável ao presente caso encontra-se previsto no inciso III (lavratura do Termo de Início de Fiscalização).

Art. 42. O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente do qual se dê ciência ao sujeito passivo da obrigação tributária;

II - a lavratura de termo de arrecadação de livros e documentos fiscais ou da intimação para sua apresentação;

III - a lavratura do termo de início de fiscalização;

IV - o começo do desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas;

V - a lavratura do Auto de Infração ou Notificação;

VI - a lavratura do Termo de Apreensão de Mercadorias.

§ 1º O início de qualquer um dos procedimentos relacionados nos incisos anteriores exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, e alcança todos aqueles que estejam envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º A validade do procedimento, para efeito do disposto nos incisos I, II, III, V e VI deste artigo será de 60 (sessenta) dias, e poderá ser prorrogado, por igual período,

antes do término do prazo, por qualquer ato escrito, em que se cientifique o interesse da prorrogação.

(.....)

Esse regramento também está dispostos em norma infralegal, qual seja, nos artigos 847 a 855 do Regulamento do ICMS do Estado de Roraima – RICMS/ICMS aprovado pelo Decreto 4.335 – E de 2021.

O termo inicial deu-se em 24/03/2022 (data da assinatura do Termo de Início de Fiscalização) conforme inciso III do artigo 42 da Lei 72/94. O prazo para a conclusão é de 60 dias (§3º do artigo 42 da Lei 72/94), sendo sua contagem feita com observância dos artigos 37 e 38 da mesma Lei. Então o primeiro dia da contagem é 25/03/2022 (sexta-feira). Assim, o termo final ocorreu em 23/05/2022 (segunda-feira).

Insta consignar que foi nesta data que ocorreu a lavratura do Auto de infração 1252/2022 (ato que encerra o procedimento de fiscalização conforme dispõe o §3º, do artigo 849, do RICMS/RR) e do Termo de Conclusão de Fiscalização, previsto no artigo 850 do mesmo Regulamento (Ep. 5059239), havendo a ciência do sujeito passivo nos dois atos, não podendo dessa forma falar que o procedimento de fiscalização excedeu o prazo legal.

O argumento trazido pela defesa (que o termo inicial para a contagem do prazo do procedimento fiscal é a data do recebimento da ordem de serviço pelo auditor fiscal (Ep. 5810927, Fls.03) não encontra amparo legal conforme acima demonstrado, portanto não está correto.

Ainda que assim fosse, apenas para esclarecimento, essa a data inicial do prazo para a realização do procedimento fiscal, o termo final também ocorreria em 23/05/2022, isto porque o artigo 37 da Lei 72/94 diz que “ Os prazos serão contínuos, excluindo-se de sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento”. Dessa forma, estaria excluído da contagem o dia 22/03/2022, sendo então o primeiro dia do prazo seria 23/03/2022. O último dia do prazo seria 21/05/2022, que foi um sábado, situação esta que leva o vencimento para o próximo dia útil seguinte (23/05/2022), conforme disposto no artigo 38, do mesmo diploma legal.

Assim, rejeito a alegação de nulidade por excesso de prazo para encerramento da Ordem de Serviço.

2 - NULIDADE ABSOLUTA DO AUTO DE INFRAÇÃO POR OFENSA AO ARTIGO 849, § 3º., C.C. E AO ARTIGO 852, III, DO RICMS/RR (nulidade absoluta por ter o auditor fiscal juntado prova realizada após cientificação do auto de infração)

Alega o impugnante que houve nulidade, pois o auditor juntou provas (Relatório de Execução da Ordem de Serviço) após ter notificado o contribuinte do lançamento de ofício, fato este que violou o artigo 849, §3º, combinado com artigo 852, III, ambos do RICMS/RR.

Aduziu que, com a lavratura do auto de infração 1252/2022 deu-se o encerramento da fiscalização, conforme dispõe o §3º do artigo 849 do RICMS/RR. Após, deveria o representante fazendário autuar o processo e destiná-lo: i. Agência de Rendas do domicílio fiscal do contribuinte; ii. à Divisão de Fiscalização e, iii. ao contribuinte, para que exerça o seu direito ao contraditório, conforme determinado pelo artigo 852 do RICMS/RR (Ep. 5810925, fls.06).

Afirma ainda, que foi lavrado o Relatório de Conclusão da Ordem de Serviço em 24/05/2022, ou seja, após a conclusão da fiscalização. Assim, há nulidade absoluta por violação do princípio da legalidade (que violou o artigo 849, §3º combinado com artigo 852, III, ambos do RICMS/RR) como também o princípio da ampla defesa vez que alega que o relatório e as planilhas são provas produzidas após a cientificação do contribuinte.

Entendo não existir a nulidade alegada.

Nos termos do artigo 5º, da Lei Complementar Estadual 8/94 e artigo 842 do RICMS/RR compete ao Auditor Fiscal de Tributos Estadual a fiscalização sobre as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não do ICMS, mas que estejam sujeitas ao cumprimento da legislação tributária. Nesse contexto, é determinada a Ação Fiscal e emitida a Ordem de Serviço. E esta Ordem de Serviço é que materializa a Ação Fiscal, credenciando o auditor fiscal ao exercício de suas atribuições, devendo inclusive ser apresentada ao fiscalizado. No seu bojo, traz também o período a ser fiscalizado e os serviços a serem executados.

Mas, o procedimento fiscal tem início com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização (Ep.5059230), conforme dispõe o inciso III do artigo 42 da Lei 72/94 e artigos 847, III e 849, ambos do RICMS/RR, onde o fiscalizado tem ciência de que ocorrerá um procedimento fiscalizatório, qual auditor fiscal foi designado, e quais documentos deverão ser apresentados.

Assim, após desenvolvimento dos atos de fiscalização foi encerrada a diligência de fiscalização com a lavratura do auto de infração 1252/2022, conforme preceitua o §3º, do artigo 849, do RICMS/RR e, ato contínuo foi lavrado o Termo de Conclusão de Fiscalização (Ep.5059239) conforme determina o artigo 850 do RICMS/RR. É importante salientar que, tanto o Termo de Início quanto o de Conclusão da Fiscalização são lavrados em 3 (três) vias, sendo uma delas destinada ao fiscalizado, consoante o artigo 852 do Regulamento do ICMS.

Assim, analisando o processo, foi verificado que foram observados todos prazos e formas preconizados na legislação tributária em vigor, sendo todos os documentos (termos) e planilhas que documentam a fiscalização corretamente lavrados e entregues ao contribuinte, quando do término do procedimento fiscal, situação constatada na notificação assinada pelo sujeito passivo (Ep. 5059224, fls02) e relatório “complemento” do auto de infração à folha 01).

Vale ressaltar que o Relatório de Conclusão da Ordem Serviço não está elencado no rol descrito na legislação tributária e acima citado, e tem finalidade meramente administrativa, interna da Secretaria da Fazenda, visando: i - documentar para a Divisão de Fiscalização a efetivação da produtividade do auditor fiscal, produtividade prevista na Lei Complementar Estadual 008/94 e regulada no Decreto 10.223 – E/2009; ii - indicar qual (ou quais) auditor (es) fiscal (s), daqueles que compõem o quadro da Sefaz/RR, pode (ou podem) exercer suas atribuições em relação a determinado contribuinte; iii - bem como mostrar como se deu a concatenação dos atos do auditor no exercício da Ação Fiscal estabelecida e, iv - como foram executados os serviços nela previstos. Consigno ainda, que este relatório é dirigido ao Chefe da divisão na qual está lotado o servidor, não podendo portando ser considerado como prova.

Assim, não há que se falar em violação ao princípio da Legalidade.

A jurisprudência colacionada pelo impugnante corrobora este entendimento, quando diz ser nulo o auto de infração por ter sido apresentado posteriormente a este, o termo de conclusão da fiscalização (Ep.5810927, fls09/11). Entretanto, tais decisões não se amoldam ao caso ora analisado, visto que nelas a causa de nulidade foi a não apresentação, no momento correto, dos termos de início e/ou termo de conclusão de fiscalização, situação que não ocorreu no presente caso, tendo em vista que o termo de início de fiscalização foi dado antes do início dos procedimentos de fiscalização e o Termo de Conclusão de Fiscalização e os outros documentos e planilhas gerados no procedimento foram apresentados ao sujeito passivo na mesma data do auto de infração, fato este comprovado pela assinatura do responsável em ambos os documentos (Ep.5059224, fls.02 5059230 e 5059239).

Em relação à alegação de que juntada posterior (à assinatura do sujeito passivo no auto de infração 1252/2022), do Relatório de Execução da Ordem de Serviço trouxe prejuízo à ampla defesa, entendo que não ocorreu.

Assim, esclarece-se que para a ocorrência de uma nulidade por violação à ampla defesa é necessário que seja demonstrado por quem a alega um efetivo prejuízo, pois estamos dentro de um processo administrativo. Tal regra advém do Princípio do “*Pars de nulitté sans grief*” reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, podendo citar a decisão proferida pela 2ª Turma no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 35.056 do Distrito Federal:

A G .REG. NO RECURSO ORD. E M MANDADO DE SEGURANÇA
35.056 DISTRITO FEDERAL

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) : JORGE ALBERTO GIRAO DE SOUZA BARROS E
OUTRO (A / S) ADV.(A / S) : MARISE JUSSARA FRANZ LUVISON
AGDO.(A / S)

UNIÃO PROC.(A / S)(ES) : ADVOGADO -GERAL DA UNIÃO

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE DECISÃO PROFERIDA NO MS Nº 2009.34.00.037833-8. NÃO OCORRÊNCIA. PROCESSO DISCIPLINAR. COMISSÃO PROCESSANTE. PARTICIPAÇÃO DE SERVIDOR NÃO ESTÁVEL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE EVENTUAL PREJUÍZO. ESSENCIALIDADE DA DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO CONCRETO PARA O RECONHECIMENTO DA NULIDADE DO ATO. PRINCÍPIO DO PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

No caso ora analisado, a parte não demonstrou que houve qualquer prejuízo, exercendo com plenitude o seu direito de defesa, trazendo todos os argumentos que busca afastar a imputação e, mostrando que teve acesso a todos os documentos constantes do procedimento de fiscalização, fato este que ficou claro com a assinatura no auto de infração 1252/22, que junto com o auto foram apresentados os documentos e planilhas que foram produzidos no procedimento (item do auto de infração “Complemento” e “Notificação ao Responsável”).

Assim, afasto a alegação de nulidade.

Superada a análise das preliminares, passarei ao exame do mérito.

II – DO MÉRITO

Aqui o impugnante faz diversos apontamentos acerca do procedimento fiscal adotado pelo auditor que, em sua análise, maculam o lançamento de ofício.

Passarei a analisar os argumentos apresentados.

1 – DOS CRÉDITOS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. OFENSA AO ARTIGO 29, §6º., INCISO III, ALÍNEA “C” DA LEI 059/93 NÃO CARACTERIZADA.

Diz o impugnante que o auditor fiscal glosou crédito de ICMS decorrente de serviço de comunicação. Afirma que a atitude não está correta pois: i – o fundamento utilizado (alínea c do inciso III

do artigo 29 da Lei 59/93 só passou a vigor a partir de 2020; ii – tem o sujeito passivo direito à totalidade do crédito de telecomunicações utilizado pois realizou operações de exportação e assim o artigo 29, §6º, III, b da Lei 59/93 garante o aproveitamento, na proporção preconizada. Assim, a utilização de créditos advindos do serviço de comunicação no valor total de R\$1.999,98 está de acordo com a legislação.

Ao analisar a planilha (Ep. 5059237, aba LRESPED, coluna R) verifica-se que o total de crédito derivado do serviço de comunicação é aquele trazido pelo impugnante, qual seja R\$1.999,98 e glosado pelo auditor fiscal. Desse total observa-se que R\$704,36 pertence ao ano de 2018 e R\$1.294,62 ao ano de 2019.

Conforme aponta o impugnante, no ano de 2018 houve exportações no valor de R\$367.696,00 e um total de saídas no valor de R\$3.884.396,46. No ano de 2019 as exportações somaram R\$3.676.410,00 e as vendas totais foram de R\$8.317.798,71.

Insta consignar que, o fundamento jurídico alegado pelo auditor para glosar de ofício os créditos apropriados pelo impugnante não estava vigendo à época dos fatos, sendo assim não poderia ter sido utilizado a alínea “c”, do inciso III, do artigo 29 da Lei 59/93, vez que esta não existia no mundo jurídico (foi introduzida com a Lei 1426/2020). O Código Tributário Nacional Lei 5.172/65) é expresso ao dizer no artigo 144, que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador, e é regido pela lei vigente a esta data.

O argumento do impugnante que o artigo 29, III, “b” da Lei 59/93, permite a apropriação do crédito do serviço de comunicação quando de sua utilização gerar vendas para o exterior, porém deve fazê-lo de acordo com a proporção das exportações sobre o total de vendas e, nesse compasso, poderia ele apropriar-se de todo o crédito glosado pelo auditor (R\$1.999,98) não é totalmente correto.

***Art. 29.** Para a compensação a que se refere o artigo 25, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se 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 permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (Redação do caput dada pela Lei nº 244, de 30.12.1999, Ed. de 30.12.1999).*

(....)

III - somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento:

(...)

b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais;

Aplicando a regra prevista na lei verifica-se que do total de crédito decorrente doo serviço de telecomunicação, em 2018, era possível ao impugnante aproveitar 9,46% (367.696,00/3.884.396,46) dos créditos destacados (R\$704,36) valor este que é de R\$66,63. No ano de 2019 seria possível a apropriação de 44,20% (3.676.410,00/8.317.798,71) dos créditos destacados (R\$1.294,62), sendo então o valor permitido de R\$572,22. Os valores encontrados estão de acordo com a proporção permitida pela alínea “b” do inciso III do artigo 29 da Lei 59/93.

Assim, entendo que não poderia o auditor glosar todo o crédito de ICMS aproveitado pelo impugnante. Também não poderia este, conforme quer fazer crer em sua impugnação, aproveitar todo o crédito de ICMS destacado nos documentos fiscais emitidos pelos prestadores de serviço de comunicação, mas sim apenas parte, conforme acima demonstrado e fundamentado.

Dessa forma, deve ser excluído da base de cálculo o valor de R\$638,85 (R\$66,63 referente a 2018 e R\$572,22 referente a 2019), valor este referente ao crédito de ICMS que poderia o sujeito passivo apropriar.

2 - SOBRE O APROVEITAMENTO DE TODO O CRÉDITO DECORRENTE DA ENTRADA DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO. LIMITAÇÃO TEMPORAL PARA APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS QUE FERE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS PREVISTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Diz o impugnante que a regra prevista no §5º, do artigo 53, do RICMS/RR fere o Princípio da Não Cumulatividade estatuído no artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal, princípio este que norteia o ICMS. Assim, não poderia o auditor glosar o crédito do tributo Ep. 5810927, fls.15/17).

O ICMS é um tributo cuja competência tributária foi dada, pelo legislador constituinte originário, aos Estados e ao Distrito Federal conforme a Constituição Federal:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

(....)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#) [\(Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)](#) [Vigência](#)

(....)

A Constituição Federal trouxe no §2º, do artigo 155, a estrutura do imposto, contendo nela o princípio da não cumulatividade:

Art. 155 -

(.....)

2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(.....)

Porém, o mesmo legislador constituinte determinou na alínea “c”, do inciso XII, do mesmo artigo que cabe à lei complementar a disciplina de como será realizado a compensação do ICMS:

Art. 155 -

XII - cabe à lei complementar:

(....)

C - disciplinar o regime de compensação do imposto;

Com esse intuito, foi editada a Lei Complementar 87/96 cuja finalidade era trazer as normas gerais sobre o ICMS, disciplinando o creditamento em relação ao crédito de ICMS, oriundo da aquisição de bem para o ativo permanente:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se 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 permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(.....)

§ 5º—Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado[\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)[\(Vide Lei Complementar nº 102, de 2000\)](#)[\(Vide Lei Complementar nº 102, de 2000\)](#)

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;[\(Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período(Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000).

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 2005)

Vale ressaltar que o legislador do Estado de Roraima, no exercício da sua competência para instituir o tributo trouxe a regra semelhante na Lei 59/93:

Art. 29. *Para a compensação a que se refere o artigo 25, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se 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 permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (Redação do caput dada pela Lei nº 244, de 30.12.1999, Ed. de 30.12.1999).*

(....)

§ 4º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entradas de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rate die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contados da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento do que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no artigo 25, em livro próprio ou de outra forma que o dispuser o Regulamento determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

E, o Regulamento de ICMS do Estado de Roraima aprovado pelo Decreto 4.320 – E/2001 limitou-se, em relação ao tema ora debatido, a repetir tal regra:

Art. 53. *Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:*

(...)

X – à entrada de bem:

a) para incorporação ao ativo permanente;

(....)

§ 5º. Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entradas de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contados da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e nos artigos 51 e 52, em livro próprio, ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto no incisos I a V deste parágrafo;

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

A questão que se faz presente é essa: a análise acerca da legislação tributária, em que se poderia ou não um ato normativo infraconstitucional impor limitação temporal à apropriação do crédito de ICMS, oriundo da aquisição de bem para o ativo permanente, sem ofender ao princípio constitucional da não cumulatividade. A resposta é sim.

O Supremo Tribunal Federal decidiu sobre o essa possibilidade ao analisar o Tema 346, quando do julgamento sob o rito da Repercussão Geral, do RE 601967/RS.

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. DISCIPLINA POR LEI COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA DE ANTERIORIDADE NONAGESIMAL NA PRORROGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1.A Constituição Federal trouxe, no artigo 155, §2º, I, a previsão do princípio da não-cumulatividade relativamente ao ICMS e, em seu inciso XII, alínea c, determina que compete à lei complementar regulamentar o regime de compensação do tributo. 2.Dessa forma, embora a Constituição Federal tenha sido expressa sobre o direito de os contribuintes compensarem créditos decorrentes de ICMS, também conferiu às leis complementares a disciplina da questão. 3.O contribuinte apenas poderá usufruir dos créditos de ICMS quando houver autorização da legislação complementar. Logo, o diferimento da compensação de créditos de ICMS de bens adquiridos para uso e consumo do próprio estabelecimento não viola o princípio da não cumulatividade. 4.O Princípio da anterioridade nonagesimal (ou noventa) é exigível apenas para as leis que instituem ou majoram tributos. A incidência da norma não precisa observar o prazo de 90 (noventa) dias da data da publicação que prorrogou o direito à compensação, nos termos do artigo 150, III, alínea c, da Constituição. 5.Recurso Extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul a que se dá PROVIMENTO, para denegar a ordem. Fixadas as seguintes teses de repercussão geral no Tema 346: "(i) Não viola o princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º, incisos I e XII, alínea c, da CF/1988) lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte; (ii) Conforme o artigo 150, III, c, da CF/1988, o princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente para leis que instituem ou majoram tributos, não incidindo relativamente às normas que prorrogam a data de início da compensação de crédito tributário".

Registre-se que embora a decisão seja sobre o diferimento do crédito (postergação de seu aproveitamento para momento posterior), referente a entrada de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento, o que ficou decidido é que pode a Lei Complementar (no caso a Lei 87/96) dispor sobre o diferimento da compensação (utilização) de crédito de ICMS pelo contribuinte, e que tal situação não ofende o princípio da não cumulatividade. Esse mesmo entendimento aplica-se para aquisição de bens para o ativo permanente.

Assim, como as regras previstas na Lei 59/93 (§4º do artigo 29) e Regulamento do ICMS (§5º do artigo 53) tem a mesma redação do §5º do artigo 20 da Lei Complementar 87/96 elas têm aplicação ao presente caso, não ferem o princípio da não cumulatividade, estando assim a atividade do representante fazendário de acordo com a constituição.

Também sobre esse tema o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 2325 – DF, entendeu ser constitucional e não ofende o princípio da não cumulatividade, a lei complementar que disciplina como os contribuintes podem compensar os créditos decorrentes do ICMS.

Dessa forma, não pode prosperar a alegação de que não pode haver regra limitando o creditamento do ICMS advindo da aquisição de bens para o ativo permanente, devendo ser mantido o lançamento feito.

3 - CRÉDITOS DE ICMS NAS ENTRADAS DE ARROZ EM CASCA. LEGALIDADE. APROVEITAMENTO DE ACORDO COM A REDAÇÃO DADA A LEI 215/98 PELA LEI 1.150/2016

Insurge-se o impugnante, neste tópico (Ep. 5810927, fls17/19), afirmando que o representante fazendário glosou crédito de ICMS referente à entrada de arroz em casca em seu estabelecimento sob o fundamento de ser isento, e assim não geraria crédito nessa entrada, conforme item 5.3 do Relatório de Execução da Ordem de Serviço contido no Ep. 5059236 à folha 2. Afirma também, que a regra prevista no artigo 8º, e seus parágrafos, da Lei 215/98, permite a utilização do crédito de ICMS na entrada. Diz ainda, que em fiscalização de monitoramento, outro auditor fiscal entendeu ter ela direito ao crédito nas entradas. Juntou documentos (Ep.5810927, fls. 45/47). Finaliza dizendo que esta situação (glosa dos créditos de ICMS) não se sustenta.

No exercício da atividade de fiscalização, o auditor fiscal ao analisar a escrita fiscal do sujeito passivo glosou os créditos de ICMS apropriados pelo impugnante, quando da entrada em seu estabelecimento de arroz em casca, afirmando que foi adquirido de beneficiário da Lei 215/98 e assim não haveria crédito a apropriar, uma vez que suas saídas são isentas nos termos do artigo 1º da lei 215/98. (Planilha Ep. 5059237, Coluna S).

A referida Lei 215/98 foi alterada em seu artigo 8º, pela Lei 1150/2016 que deu nova redação ao artigo 8º, e introduziu os parágrafos 1º ao 3º, concedendo crédito presumido do nas aquisições de produtos agrícolas em estado natural com isenção amparada nos termos desta lei, pelo Projeto Integrado de Exploração Agropecuária e Agroindustrial do Estado de Roraima, adquiridas pelas indústrias de beneficiamento, nas operações internas (artigo 8º, “caput”).

O referido crédito presumido será igual ao valor do imposto que seria devido na origem se não houvesse a isenção (§1º), e sua concessão está condicionada à aquisição de produtos agrícolas em estado natural e que sejam destinadas exclusivamente à industrialização de beneficiamento e posterior comercialização no estado de Roraima (§2º), e será exigido o estorno do crédito, além das hipóteses previstas no Art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, nas saídas interestaduais com os produtos resultantes da industrialização, ressalvados os casos em que a legislação do imposto não exigir a anulação do crédito (§3º).

O projeto de lei que se transformou na Lei 1150/16 foi de iniciativa do poder executivo, que em sua mensagem governamental 140/2016 alegava que a alteração da Lei 215/98, buscava coibir a concorrência desleal.

A Lei 1150/2016 estabeleceu um crédito presumido (benefício fiscal) que, de acordo com o artigo 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal, deve ser concedido (autorizado) mediante deliberação

dos Estados e do Distrito Federal. Nesse ponto, o artigo 1º da Lei Complementar 24/75 diz que será mediante Convênios.

Com esta finalidade foi editado o Convênio ICMS 106/2016 que autorizava a concessão do benefício.

Ao analisar o texto das legislações tributárias (Convênio ICMS 106/2016 e a Lei 1.150/2016) verifica-se que para a utilização e manutenção do crédito tributário deve obedecer condições: i – que a aquisição seja de produto agrícola em estado natural, aquisição esta com isenção amparada nos termos desta lei pelo Projeto Integrado de Exploração Agropecuária e Agroindustrial do Estado de Roraima (Lei 215/98); ii – que a aquisição seja feita, em operação interna, por indústria de beneficiamento; iii – que o produto adquirido seja destinado exclusivamente à industrialização por beneficiamento e o produto resultante seja exclusivamente comercializado no Estado de Roraima.

No presente caso, o impugnante alega que adquiriu arroz em casa (produto em estado natural); que esta aquisição estava amparada por isenção, visto que fora feita de produtor cuja saída gozava de tal benefício previsto no artigo 1º, da lei 215/98 (Ep. 510927, fls.18) e que então teria direito ao crédito presumido, previsto no artigo 8º da supracitada Lei 215/98.

Ao analisar o presente caso, a legislação e provas carreadas, entendo que agiu com acerto o auditor fiscal ao glosar os créditos oriundos das aquisições de arroz em casca.

Como acima analisado, para que o crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei 215/98 seja utilizado, o contribuinte deve obedecer aos requisitos previstos. Todavia, o impugnante não cumpriu todos, visto que não destinou a totalidade dos produtos resultantes do beneficiamento para comercialização exclusiva dentro do Estado de Roraima, conforme o §2º, da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 106/2016 e o 2º do artigo 8º da Lei 215/98 exigem.

Registre-se que fez vendas para fora do Estado (exportação, venda para zona franca de Manaus) conforme demonstram os documentos fiscais trazido pela fiscalização e declarações do impugnante, afirmando que realizou vendas para exportação e também para a Zona Franca de Manaus (Ep. 5810927, fls. 13/15, 22/27) e nessa situação deveria ter estornado o crédito presumido do ICMS na entrada do arroz em casca. Entretanto, assim não o fez, dessa forma agiu com acerto o representante fazendário quando efetuou a glosa dos créditos presumidos pela aquisição de arroz em casca.

É importante salientar que o entendimento acima esposado é o mesmo exarado na SOLUÇÃO DE CONSULTA TRIBUTÁRIA Nº 20/2024/SEFAZ/CONAF/DPAF (Processo SEI 22101.015126/2023.88).

E, sobre a alegação do impugnante que em outro procedimento de fiscalização o representante fazendário destacado reconheceu o gozo do benefício de 12% pelo impugnante (Ep.5810927, fls.19) não pode prosperar.

Esse procedimento de fiscalização realizado pelo outro auditor fiscal consta de Ordem de Serviço de Monitoramento (Ep. 5810927, fls.45), no qual ele acompanha a movimentação realizada pelo contribuinte naquele momento (momento atual), e é de ressaltar que o auditor destacado o faz sem analisar a escrita fiscal do mesmo.

Assim, em relação a afirmação de que reconheceu o direito do impugnante, entendo que não ocorreu, uma vez que o auditor que fez o monitoramento apenas citou a previsão legal em abstrato que prevê crédito presumido na entrada de arroz em casca, para embasar perante a administração tributária a solicitação de nova ordem de serviço para análise da regularidade de saldo credor do ICMS do fiscalizado.

Dessa forma, a alegação trazida pelo ora impugnante, não encontra amparo nos documentos trazidos aos autos. Assim, não pode prosperar.

4 - APROVEITAMENTO TANTO DO CRÉDITO DO ICMS IMPORTAÇÃO QUANTO DO CRÉDITO PRESUMIDO UTILIZADO PARA EFEITO DO CÁLCULO DO ICMS IMPORTAÇÃO. LEGALIDADE. CRÉDITO DE 4% DO ICMS DA OPERAÇÃO ACRESCIDO DE 8% NA ESCRITA, DE FORMA PRESUMIDA. TOTAL DO IMPOSTO QUE SERIA DEVIDO NA ORIGEM. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 8º. E SEUS PARÁGRAFOS 1º. E 2º. DA LEI ESTADUAL 215/98

O impugnante diz que o lançamento não está correto pois entende que tem direito a creditar-se, em sua escrita fiscal, tanto do ICMS pago quando da importação (4% - quatro por cento), quanto do crédito presumido de ICMS fundado no artigo 8º, e seus parágrafos 1º. e 2º., da Lei Estadual 215/98 (8% - oito por cento). Assim, diz que o auto de infração nesse ponto deve ser julgado improcedente (Ep. 5810927, fls.20/220).

É certo que o direito ao crédito presumido nas operações de importação tem previsão legal na Lei 25/98, assim sua apropriação na escrita fiscal é legítima.

O representante fazendário diz que não poderia o sujeito passivo também apropriar-se de qualquer outro crédito presumido (fundado na Lei 215/98) vez já fez uso do ICMS importação. Fundou seu entendimento no artigo 56 do RICMS/RR.

Agiu com correção o representante fazendário.

O inciso II, do parágrafo 1º, do artigo 46 do RICMS/RR prevê que aplica-se a alíquota interna na entrada de mercadorias ou bens importados do exterior, sendo 12% (mercadoria importada era o arroz) conforme artigo 46, I, b,1 do RICMS/RR. a Lei 25/98 garante crédito presumido às importações efetuadas por empresa estabelecidas nas áreas de livre comércio, conforme artigo 3º.

Assim, o valor efetivo a pagar de ICMS é equivalente a 4% (quatro por cento) obtido pela diferença entre a alíquota interna e o crédito presumido de importação previsto na lei 25/98. Dessa forma o valor de 4% é o valor pago como tributo, após a aplicação do crédito presumido, (pela entrada da mercadoria), não podendo somar-se, pela entrada da mercadoria (arroz em casca) mais nada como crédito.

Ocorre que, como bem fundamentou o representante da fazenda o artigo 56 “caput” do RICMS/RR, que cuida sobre crédito presumido de ICMS, permite apenas a utilização do valor que o contribuinte está expressamente autorizado a usar, que no caso é aquele previsto no artigo 3º da Lei 25/92.

É importante salientar que o impugnante não podia utilizar o crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei 215/98 vez que a aquisição pela indústria de beneficiamento tem que ocorrer dentro do Estado de Roraima – operação interna - (de fornecedor localizado em Roraima) o que no caso não ocorreu, vez que a aquisição se deu em operação de importação do estrangeiro. Vejamos:

Art. 8º - Fica concedido o direito a crédito fiscal presumido do ICMS nas aquisições de produtos agrícolas em estado natural com isenção amparada nos termos desta lei pelo Projeto Integrado de Exploração Agropecuária e Agroindustrial do Estado de Roraima, adquiridas pelas indústrias de beneficiamento, nas operações internas.

(....)

Assim entendo que não pode prosperar tal alegação, devendo ser mantido o lançamento de ofício.

5 - A SUPOSTA FALTA DE ESTORNO DOS CRÉDITOS UTILIZADOS NAS ENTRADAS PARA FINS DE INDUSTRIALIZAÇÃO, CUJAS SAÍDAS SE DERAM SEM TRIBUTAÇÃO OU ISENTOS. VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO. MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Alega o impugnante que o auditor fiscal realizou glosa do ICMS creditado quando da entrada de mercadorias consumidas no processo produtivo. Tal ato se deu sob o fundamento que as saídas subsequentes (produto final) foram sem tributação, fundando seu ato no artigo 30, II da Lei 59/93 (Ep. 5810927, fls.22).

Diz que estas saídas foram para a Zona Franca de Manaus, que é equiparado a exportação. Assim, entende que esses créditos devem ser mantidos pois está amparado na legislação. (artigo 155, X da Constituição Federal, artigo 4º do Decreto-Lei 288/67 e artigo 30, §3º da Lei 59/93). Por fim pede sejam acolhidas as razões supra expendidas e que justificam a manutenção do crédito de ICMS decorrentes das entradas para industrialização (Ep. 5810927, fls.27).

A Lei Complementar 87/96 que traz normas gerais sobre o ICMS e a Lei Estadual 59/93 (Código Tributário Estadual) vedam a o

O artigo 155, X, “a” da Constituição Federal assegura a manutenção e aproveitamento do ICMS cobrado nas operações ou prestações anteriores nas operações que destinem mercadoria para o exterior:

Art. 155.

II -

§ 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;[*\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)*](#)

A regra do artigo 29, §3º, II da Lei 59/93 é também nesse sentido.

Art. 29.*Para a compensação a que se refere o artigo 25, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se 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 permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.****(Redação do caput dada pela Lei nº 244, de 30.12.1999, Ed. de 30.12.1999).***

(....)

§ 3º É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

II - II - para comercialização ou prestação de serviços quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

Ocorre que nas entradas de mercadorias para área de livre comércio para e que são utilizadas no processo produtivo, com base no artigo 1º da Lei 25/92, há a concessão de crédito presumido em valor igual ao que seria devido caso a operação não fosse isenta. Assim, na aquisição destas mercadorias para o processo produtivo não há cobrança de ICMS na operação anterior, e sim concessão de crédito presumido, situação que não se amolda à previsão constitucional nem à legal.

O legislador constitucional primou por conceder tal benefício quando houver um desembolso financeiro para obter o crédito (visto que o ICMS é um imposto por dentro), ou seja, no valor pago está embutido o valor do ICMS gerado na operação de aquisição (por isso a expressão “cobrado na operação anterior”), situação que não ocorre nos casos aqui analisados.

Sendo assim, embora a saída para zona franca de Manaus possa ser entendida como saída para o exterior, sendo ela uma saída em que não há tributação e como não houve cobrança de ICMS na entrada (como manda a constituição e a lei 59/93) e sim concessão de crédito presumido, este crédito deve ser estornado por não se amoldar ao mandamento constitucional e da lei.

Saliente-se ainda que este é o entendimento é o mesmo exarado na SOLUÇÃO DE CONSULTA TRIBUTÁRIA Nº 20/2024/SEFAZ/CONAF/DPAF (Processo SEI 22101. 015126/2023.88).

Dessa forma o argumento trazido não pode ser acatado, devendo ser mantido o crédito tributário.

POR CENTO) DO VALOR DA OPERAÇÃO

De forma subsidiária pediu o impugnante que, caso não fossem acatadas suas alegações, que a multa aplicada fosse aquela prevista no §2º do artigo 69 da Lei 59/93, qual seja 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação. Diz que para assim ser considerado deve-se entender que as operações por ele praticadas são isentas, não podendo ser entendidos como mercadorias os bens objeto das operações (Ep. 5810927, fls.27/30).

Este argumento não pode ser acatado.

O impugnante é contribuinte do ICMS nos termos do artigo 33 da Lei 59/93. Ocorre que ele praticou a circulação de mercadorias (bens materiais objeto de atividade econômica) em operações tributadas, fato nunca negado pelo impugnante e, por apropriar-se incorretamente de créditos tributários deixou de pagar o ICMS em tais operações.

Esse foi o cerne do auto de infração, sendo certo que não pode, para aplicar uma penalidade mais favorável ao sujeito passivo, considerar operações tributadas como isentas, vez que não há dúvida sobre a incidência de tributação em muitas operações do sujeito passivo.

Sendo assim, também não pode ser acatada tal alegação, devendo ser mantida a penalidade aplicada.

Após análise do Auto de Infração 1252/2022, os documentos que o acompanha bem como a tese defensiva ficou claro que a infração imputada ao sujeito passivo decorreu da violação da obrigação principal, qual seja, o pagamento do valor devido a título de imposto no prazo regulamentar, e essa violação está descrita na infração capitaneada na alínea “a” do inciso I, do artigo 69, da Lei 59/93. Vejamos:

***Art. 69.** O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do ICMS, sujeita o infrator às seguintes penalidades:*

I - infrações relativas ao recolhimento do imposto:

a) falta de recolhimento, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, quando as operações ou prestações estiverem devidamente escrituradas - multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto não recolhido;

(....)

Registre-se que quanto ao prazo de pagamento de tributo, este encontra-se positivado no artigo 71 do RICMS/RR.

Nesse compasso, o sujeito passivo ao utilizar indevidamente crédito de ICMS ou não os estornar quando deveria, fez com que o valor de ICMS que deveria ser pago no prazo regulamentar oriundo das operações tributadas fosse diminuído exatamente no total do valor indevidamente apropriado ou não estornado. Dessa forma, tal situação concreta e documentada pela fiscalização amoldou-se perfeitamente à infração abstramente prevista na lei.

Tal situação foi constatada pela fiscalização (conforme planilha apresentada no Ep.5059237) que efetuou então o lançamento de ofício cobrando o imposto que deixou de ser pago devido a ação incorreta do sujeito passivo. Esse foi o cerne do auto de infração, sendo certo que não pode, para aplicar uma penalidade mais favorável ao sujeito passivo, considerar operações tributadas como isentas, vez que não há dúvida sobre a incidência de tributação em muitas operações do sujeito passivo.

Assim, após análise da peça impugnatória e afastadas as preliminares de nulidades alegadas e, no mérito entender pela procedência em parte do lançamento de ofício, vez que poderia o sujeito passivo apropriar-se de parte do crédito de ICMS oriundo do serviço de comunicação (conforme analisado no item 1 da parte II desta Decisão) entendendo ocorrida em parte a infração imputada ao sujeito passivo, e faz-se necessário a adequação do Crédito Tributário retirando do valor do imposto não pago no prazo regulamentar a quantia de R\$572,22. Assim, é o novo valor do Crédito Tributário do Auto de Infração 1252/2022:

IMPOSTO: R\$608.154,59

MULTA : R\$304.077,29

JUROS :R\$226.984,14

TOTAL :R\$1.139.502,04

DECISÃO

Com base no acima fundamentado, nos elementos de fato e de direito apresentados e nas provas carreadas a este processo, está caracterizada em parte a infração de “Falta de pagamento de ICMS Normal”, pelo que **julgo parcialmente procedente o Auto de Infração 1252/2022**, alterando o crédito tributário para R\$1.139.502,04, conforme acima composto.

RECURSO DE OFÍCIO

Em observância ao disposto nos artigos 54, § 1º e 63 da Lei nº. 072, de 30 de junho de 1994, e nos termos do artigo 87, § 6º e artigo 89, inciso I e § 1º, inciso II, todos do Decreto nº. 856-E, de 10 de novembro de 1994, **INTERPONHO RECURSO DE OFÍCIO** ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais.

Boa Vista/RR, 13 de maio de 2025.

(assinado eletronicamente)

RICARDO PETERLINI GONÇALVES

Julgador de Primeira Instância

Mat. 051235019



Documento assinado eletronicamente por **Ricardo Peterlini Gonçalves, Julgador de Primeira Instância**, em 13/05/2025, às 21:26, conforme Art. 5º, XIII, "b", do Decreto Nº 27.971-E/2019.



A autenticidade do documento pode ser conferida no endereço <https://sei.rr.gov.br/autenticar> informando o código verificador **17476165** e o código CRC **A03FC147**.