



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

SUJEITO PASSIVO: *BIC AMAZÔNIA S/A*

ENDEREÇO: *Rua Dom Francisco de Campos Barreto, 565 - Nova Campinas - Campinas/SP - CEP: 13092-160*

PAT Nº: *20222800100048*

DATA DA AUTUAÇÃO: *14/11/2022*

CAD/CNPJ: *04.402.277/0001-00*

CAD/ICMS: *00000000922901*

DECISÃO NULO Nº: 2023/1/36/TATE/SEFIN

1. Deixar de recolher ICMS-ST. 2. Erro na determinação de base de cálculo. 3. Descumprimento de obrigação fiscal principal. 4. Com defesa. 5. Infração ilidida. 6. Auto de infração nulo.

1 - RELATÓRIO

O sujeito passivo foi autuado por deixar de recolher o ICMS devido por substituição tributária em operação interestadual, decorrente de erro de cálculo resultando em retenção e recolhimento de ICMS-ST, inferior ao que devido de operações destinadas à Área de Livre Comércio de Guajará Mirim, no período de 01/01/2019 a 31/12/2019. Trata-se de operações com produtos NCM 82121020 (aparelho de barbear descartável). Infração capitulada no artigo 17, VI, do RICMS/RO (Dec. 22721/18), com penalidade aplicada de acordo com o art. 77, IV, “k”, da Lei 688/96.

O crédito tributário, à época da lavratura, tem a seguinte composição:

AI 20222900100048 (Adfitam AI 20222700100150) - Bic da Amazônia S.A

ICMS	R\$ 120.217,35
MULTA 5% DO VALOR DA OPERAÇÃO	R\$ 299.272,89
JUROS	R\$ 57.800,61
ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA	R\$ 54.087,54
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 531.378,39

O sujeito passivo foi notificado da autuação pessoalmente em 16/01/2023, e apresentado defesa tempestivamente em 17/02/23.

2 - DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

A atuada apresenta impugnação alegando em síntese o seguinte:

1. Que a autuação fiscal é nula por ausência de motivação que rege os atos administrativos, tendo sido esclarecido que a defendente não figura como sujeito passivo do crédito tributário exigido. Salaria a defesa que, ainda que seja, nas operações, substituta tributária, não pratica o fato gerador decorrente de operações de venda dos demais contribuintes destinatários, apenas antecipa os valores retidos de ICMS. Ressalta que a antecipação pode-se revelar maior ou menor que o devido, abrindo-se espaço para restituição ou complementação. Assim, havendo antecipação a menor a complementação deve ser exigido do destinatário, sujeito passivo direto, que efetivamente paga o imposto retido e antecipado. São fatos já esclarecidos quando da resposta à notificação prévia, o que se enfatiza, que, a defendente não poderia figurar como responsável pelo pagamento das diferenças verificadas. Salaria a impugnação que, o RICMS-RO, prevê que o saldo remanescente do valor retido a menor pelo contribuinte substituto deve ser exigido do contribuinte substituído. Ressalta a impugnante que, não houve efetiva fiscalização que pudesse amparar a autuação, nem mesmo, motivação suficiente para o lançamento de ofício, quando, de acordo com o art. 12, § 2º do Anexo VI do RICMS-RO – Dec. 22721/18, direciona a cobrança de eventuais diferenças de ICMS-ST ao contribuinte substituído, assim é, que, a impugnante não poderia figurar como sujeito passivo da obrigação tributária. Por tudo, requer-se a nulidade.

2. No mérito, argumenta a defesa pela ilegitimidade passiva, na forma do art. 121 do CTN, quando, no caso em questão, a defendente foi atuada como contribuinte do ICMS devido pelo destinatário da mercadoria, mesmo figurando na condição de *mero responsável*. Salaria a defesa que, o art. 12, § 2º do RICMS-RO – Dec. 22721/18, determina que o valor do ICMS retido a menor seja exigido do destinatário da mercadoria, sujeito passivo direto da obrigação tributária. Aduz a defesa que, o saldo remanescente, definitivamente, não pode ser cobrado do contribuinte substituto, que, na condição de responsável, promove mera antecipação. Portanto, resta clara a ilegitimidade passiva da defendente quanto ao crédito tributário reclamado, isso porque, o responsável tributário, ao promover a retenção do ICMS-

ST, destaca o valor no documento fiscal, descontando (exigindo) do destinatário, que, assim, efetivamente suporta o ônus financeiro do tributo. Assim não havendo retenção em sua integralidade, conseqüentemente, o destinatário sofreu ônus tributário menor que o devido. No caso, a defendente, contribuinte responsável, sofrerá duplo ônus, pois, não terá repassado o custo do ICMS-ST ao contribuinte substituído e, ato contínuo, terá que recolher a parcela não retida aos cofres estaduais, o que deve ser afastado, pela inteligência do art. 12, § 2º do RICMS-RO – Dec. 22721/18, aplicando-se ao caso.

3. Argumenta a impugnante que, o contribuinte substituído é o titular do direito de crédito em caso de retenção a maior, devendo, por lógica, ser cobrado o valor retido a menor pelo substituto, conforme se depreende do art. 166 do CTN. Entende a defesa que, a diferença no recolhimento, seja positiva ou negativa, deve recair sempre sobre o contribuinte substituído (destinatário da mercadoria) que, de fato, arca com o ônus do pagamento do imposto retido, na forma do art. 50-B da Lei 688/96. Ressalta a defesa que, o julgamento do RE 583.849, Tema 201, o STF definiu que *“É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação foi inferior à presumida”*, assim, observa-se o seguinte: i) o ICMS-OST é tributo recolhido a título de antecipação pelo contribuinte substituto, que retém o valor que seria devido nas etapas posteriores da cadeia de circulação de mercadoria; e ii) quando o valor antecipado, retido pelo substituto, se revela inferior a base de cálculo efetiva das operações praticadas, a jurisprudência do STF e a legislação tributária conferem ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor que lhe foi indevidamente retido, pois, a despeito de não promover o recolhimento do tributo, suporta, no ato da aquisição da mercadoria, carga tributária superior à devida. Assim, na visão da defesa: *‘o direito ao crédito restituível é totalmente concentrado no sujeito passivo direto, que efetivamente suportou o indevido ônus econômico repassado pelo responsável tributário’*. Nesse caso, salienta a defesa, o raciocínio não pode ser diferente em relação aos casos em que há retenção a menor, como no caso concreto.

4. A defesa aduz que, a multa aplicada possui caráter confiscatório ao exigir 5% sobre o valor da operação, atingindo valor superior ao próprio tributo lançado, em ofensa direta aos princípios constitucionais previstos no art. 150, IV, da CF.

3 - FUNDAMENTOS DE FATO E DIREITO

O sujeito passivo foi autuado por descumprimento de obrigação principal, consistente em reter e recolher o ICMS/ST devido de diversas operações destinadas à Área de Livre Comércio de Guajara-Mirim-RO, no período de 2019, conforme relatório constante dos autos. Consta que o sujeito passivo reteve e recolher o ICMS-ST das operações em valores inferiores ao que determinado na legislação de regência. Nestas circunstâncias, foi indicada Infração capitulada no artigo 17, VI, do RICMS/RO (Dec. 22721/18), com penalidade aplicada de acordo com o art. 77, IV, “k”, da Lei 688/96.

Lei 688/96

Art. 77. As infrações e as multas sujeitas a cálculo na forma do inciso II, do artigo anterior são as seguintes:

(---)

IV -infrações relacionadas ao pagamento, retenção ou apuração do ICMS: (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 –efeitos a partir de01/07/15)

(---)

k) multa de 5% (cinco por cento) do valor da operação, ao remetente substituto tributário que não efetuar a retenção do imposto ou efetuar a retenção a menor, não podendo ser inferior a 10 (dez) UPF/RO.(AC pela Lei nº 4208, de 14/12/17-efeitos a partir de 14/12/17)

Em sua defesa o sujeito passivo alega no item 1, que, o auto de infração é nulo porque ausente a motivação. Salientando que o substituto tributário não pratica o fato gerador, apenas antecipa o valor retido onerando a operação ao destinatário. Que, ocorrendo antecipação superior ou inferior ao devido, tem se espaço para restituição ou complementação, devendo exigir do destinatário que efetivamente suporta o ônus. Salienta a impugnação que, o RICMS-RO, prevê que o saldo remanescente do valor retido a quem a legislação (art. 12, § 2º, do Anexo VI, do RICMS-RO) estabelece que eventual retenção ou recolhimento a menor deve ser exigida do destinatário. Assim, o lançamento tributário deve ser direcionado para o adquirente das mercadorias. Requer a nulidade do auto de infração. **De fato**, o destinatário é que suporta o valor do imposto, quando retido na origem, agregando o imposto ao valor total da operação. Também é fato que em havendo retenção e recolhimento a maior o destinatário tem direito à restituição desse valor, porque foi ele que arcou com a imposição tributária da operação e da antecipação do imposto que seria gerado na venda final. O art. 12, § 2º, do Anexo VI do RICMS-RO – Dec. 22721/18, dispõe que, havendo necessidade de complementação de imposto retido e recolhido a menor, a exigência e o lançamento devem ser direcionados ao destinatário, que é o efetivo devedor do tributo.

ANEXO VI – RICMS/RO – Dec. 22721/18

DA RESPONSABILIDADE

Art. 12. O contribuinte remetente que promover operações interestaduais destinadas ao Estado de Rondônia com bens e mercadorias especificados em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária será o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes devido a este Estado, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente. (Convênio ICMS 142/18, cláusula oitava) (Lei 688/96, art. 24-A, § 2º, inciso I). (NR dada pelo Dec. 23465, de 27.12.18 – efeitos a partir de 01.01.19).

(---)

§ 2º. O destinatário de bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido ao Estado de Rondônia por substituição tributária, quando o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção e recolhimento, ou efetuar retenção e recolhimento a menor do imposto devido.

No caso concreto, os argumentos apresentados na peça defensiva favorecem o sujeito passivo.

No item 2 da defesa as alegações pela ilegitimidade passiva, na forma do art. 121 do CTN, entendendo que a exigência deve alcançar o destinatário das mercadorias, sujeito passivo direto da obrigação, na forma do art. 12, § 2º do Anexo VI, do RICMS-RO – Dec. 22721/18, sendo a defendente apenas *responsável*. O saldo remanescente, definitivamente, não pode ser cobrado do contribuinte substituto, que, na condição de responsável, promove mera antecipação. Caracterizado a ilegitimidade passiva da defendente em relação a exigência, eis que é o destinatário que suporta o ônus econômico do imposto da operação, se houve retenção a menor, o destinatário é que deve complementar o imposto não retido/destacado, na inteligência do art. 12, § 2º do Anexo VI, do RICMS-RO – Dec. 22721/18, que se aplica ao caso. **Os argumentos devem ser acatados.** A legislação vigente, dispõe que, havendo

retenção/recolhimento do imposto da operação em valor inferior é o destinatário que deve arcar com a diferença de ICMS-ST aos cofres públicos (Art. 12, § 2º, do Anexo, VI do RICMS-RO – Dec. 22721/18). Ainda que o sujeito passivo figurando como responsável, o ônus financeiro decorrente do ICMS, destacado e retido (ICMS-ST) é do destinatário, ou seja, o valor do imposto retido é adicionado ao valor da operação, portanto, não é a empresa autuada que promove o fato gerador do ICMS, nessas operações, apenas retém e antecipa o recolhimento da exação. No caso concreto, ocorreu, de fato, erro na retenção e recolhimento do imposto, causando prejuízo ao Erário, no entanto, quem deve arcar com a diferença não recolhida é o destinatário da mercadoria conforme previsão do Anexo VI, do RICMS-RO – Dec. 22721/18.

No item 3 da defesa a alegação de que, o contribuinte substituído é titular de crédito caso ocorra retenção a maior, por lógica, caso a retenção seja menor deve ser exigido o crédito tributário, conforme art. 166 do CTN. Ressalta que, a diferença positiva ou negativa recai sempre ao substituído, que arca com o ônus financeiro da operação, na forma do art. 50-B da Lei 688/96. Ressalta a defesa que, o julgamento do RE 583.849, Tema 201, o STF definiu que “*É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação foi inferior à presumida*”, assim, observa-se o seguinte: i) o ICMS-ST é tributo recolhido a título de antecipação pelo contribuinte substituto, que retém o valor que seria devido nas etapas posteriores da cadeia de circulação de mercadoria; e ii) quando o valor antecipado, retido pelo substituto, se revela inferior a base de cálculo efetiva das operações praticadas, a jurisprudência do STF e a legislação tributária conferem ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor que lhe foi indevidamente retido, pois, a despeito de não promover o recolhimento do tributo, suporta, no ato da aquisição da mercadoria, carga tributária superior à devida. Assim, na visão da defesa: *‘o direito ao crédito restituível é totalmente concentrado no sujeito passivo direto, que efetivamente suportou o indevido ônus econômico repassado pelo responsável tributário’*. **Argumentos favoráveis ao contribuinte autuado.** O art. 50-B da Lei 688/96, confere direito de restituição em favor do contribuinte substituído (destinatário das mercadorias) caso o fato presumido não se realize: *Art. 50-B. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar. (AC pela Lei nº 3583, de 9 de julho de 2015 -efeitos a partir de 01/07/15)*. Reforça o entendimento de que havendo retenção em valor menor do que o devido, o contribuinte substituído é que deve figurar como devedor, uma vez que é ele que ao adquirir mercadoria que suporta por adição no valor total da operação o imposto devido da operação final (chamada substituição para frente). Assim também o julgamento do RE 583.849, Tema 201, na definição do STF, de que o sujeito passivo direto suporta o ônus econômico repassado pelo responsável tributário. No caso presente, esse ônus financeiro (conforme exigido no auto de infração), não foi repassado ao contribuinte substituído – destinatário – portanto, este, deve suportar agora a diferença não destacada/retida e não recolhida aos cofres públicos.

A defesa no item 4 aduz que, a multa aplicada possui caráter confiscatório ao exigir 5% sobre o valor da operação, atingindo valor superior ao próprio tributo lançado, em ofensa direta aos princípios constitucionais previstos no art. 150, IV, da CF. A multa aplicada estabelecida em lei, nos limites definidos pelo STF, adequados à legislação rondoniense através das Leis 3583 e 3576/2015.

No caso concreto, na forma da legislação tributária vigente, temos duas responsabilidades; i) conforme disposto no *caput* do art. 12, do Anexo VI do RICMS-RO, impõe-se **responsabilidade** ao remetente das mercadorias a obrigação de reter e recolher o imposto que seria devido na operação final no destino; e ii) o § 2º do mesmo dispositivo, remete a obrigação ao destinatário das mercadorias como **responsável** pelo recolhimento quando ocorrer retenção e recolhimento a menor na origem. Os dispositivos referidos visam garantir ao Erário exigir o imposto não retido e recolhido, de quem,

efetivamente, é o contribuinte que suporta o ônus financeiro desde a origem, inicialmente, pela antecipação do remetente e, em momento posterior, não se realizando a retenção integral, responsabilizando o destinatário pelo pagamento do imposto remanescente. Em todas as situações descritas (retenção ou remanescentes) o pagamento do imposto devido ao final da cadeia, recai sobre o destinatário das mercadorias.

Com estas considerações, compreendo, smj, que o auto de infração deve ser nulo, em razão da ilegitimidade passiva caracterizada pela retenção a menor efetivada na operação de venda do sujeito passivo (autuado), devendo ser direcionada a exigência fiscal à destinatária das mercadorias, da diferença - ICMS-ST - não retida nem recolhida aos cofres públicos.

4 – CONCLUSÃO

De acordo com o previsto no artigo 15, I, da Lei 4929 de 17 de dezembro de 2020 e, no uso da atribuição disposta no art. 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157 de 24/07/00, decido pela **Nulidade** do auto de infração, e declaro **indevido** o crédito tributário lançado de R\$ 531.378,39 (quinhentos e trinta e um mil, trezentos e setenta e oito reais e trinta e nove centavos).

Desta decisão, por ser contrária às pretensões do Fisco estadual, recorro de ofício à Câmara de Segunda Instância, na forma do art. 132 da lei 688/96. Em face do disposto no § 3º desse mesmo artigo, que se encaminhe o processo para ciência do autor do feito.

5 – ORDEM DE NOTIFICAÇÃO

Notifique-se a autuada da decisão de Primeira Instância, reservado o direito de vistas e manifestação junto à Câmara de Julgamento de Segunda Instância.

Porto Velho, 13/04/2023 .

NIVALDO JOAO FURINI

JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA



Documento assinado eletronicamente por:

NIVALDO JOAO FURINI, Auditor Fiscal,

Data: **13/04/2023**, às **9:9**.

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