

PAT: 20212701200088 **E-PAT** 4.236

RECURSO: ESPECIAL Nº 098/2023

RECORRENTE: CONNECTION IMP. & EXP. COM. DE PRODUTOS

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

MÉRITO DO VOTO DIVÉRGENTE

Trata-se de recurso Especial interposto pela Coordenadoria da Receita Estadual, em face da decisão de 2ª instância de Parcial Procedente o auto de infração em 07/11/2023, objetivando a reforma da decisão exarada pelo julgador singular, inerente ao auto de infração nº 20212700100088 que julgou procedente a autuação fiscal.

Compulsado os autos, restou provado que o sujeito passivo é uma empresa do ramo de venda rações “pet” que está sujeita ao regime de substituição tributária – ST com encerramento da fase de tributação. As operações de venda não ocorrem trazendo duplo prejuízo ao contribuinte que não auferiu receita e já efetuou o pagamento do tributo incidente. Nesses casos, existe na legislação tributária o instituto do ressarcimento. Ele facilita ao contribuinte receber prioritariamente o tributo pago. Só se deve pagar o tributo se efetivamente ocorre o fato gerador da obrigação tributária.

A Carta Magna em seu Artigo 150, §7º, no ensina no seu bojo que, quando não ocorrer o fato gerador presumido, o sujeito passivo tem o direito ao ressarcimento, conforme previsão constitucional. Senão vejamos:

Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Já a Lei 688/96, que Institui o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), assegura ao contribuinte o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, conforme **art. 50-B** que assim dispõe:

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.

A matéria em questão, está contemplada no Regulamento do ICMS/RO, Decreto nº 22.721/18, em seu Artigo 20;

Art. 20. O contribuinte que tiver recebido mercadoria ou serviço com o imposto retido anteriormente por substituição tributária, ou no caso do imposto ter sido calculado por antecipação com encerramento da fase, poderá ressarcir-se do valor do imposto retido ou de parte deste nas seguintes situações:

- I - quando o fato gerador presumido não ocorrer;*
- II - quando promover saída destinada a outro Estado;*
- III - quando a saída da mercadoria for amparada por isenção ou não incidência.*

Um dos pilares para o entendimento que será apresentado por este julgador é a INSTRUÇÃO NORMATIVA N. **022/2018/GAB/CRE**, que disciplina o procedimento referente ao ressarcimento do imposto retido por sujeição passiva por substituição tributária, ou antecipado com encerramento da fase e dispõe sobre procedimentos em seu Artigo 2º, §1º.

Art. 2º. Os contribuintes substituídos obrigados à entrega da EFD ICMS/IPI, para cada item indicado na nota fiscal de saída, deverão promover a escrituração dos registros C170 e C176 em conformidade com o Guia Prático da EFD ICMS/IPI, cujo critério de valoração será o da

entrada da correspondente mercadoria para determinação do valor do ICMS a creditar, quando for o caso, e do ICMS-ST retido a ser ressarcido.

§ 1º. Na hipótese do caput deste artigo, quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição da respectiva mercadoria, tomar-se-ão como critério os valores indicados nas notas fiscais referentes às suas entradas mais recentes, suficientes para comportar a quantidade que saiu do mesmo item.

Salienta-se que que está matéria já teve até manifestação do STF, , no julgamento do Tema n.201, autorizando quando a operação efetiva for inferior a presumida o contribuinte tem direito a diferença, conforme acórdão do RE n. 593,849/MG.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA C/C RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. PRELIMINAR REJEITADA. REMESSA DE MERCADORIAS EM BONIFICAÇÃO. CONSIDERAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS). IMPOSSIBILIDADE NO REGIME PRÓPRIO DE TRIBUTAÇÃO E POSSIBILIDADE NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (PARA FRENTE). DISTRIBUIÇÃO DOS ENCARGOS DA SUCUMBÊNCIA. CORREÇÃO. SENTENÇA MANTIDA. 1 - À luz da teoria da asserção, verifica-se a legitimidade ad causam a partir das afirmações de quem alega, de modo abstrato, devendo ser observado que, caso o Magistrado realize a cognição das alegações de modo aprofundado, estará ele na verdade proclamando o mérito da causa. Na espécie, da narrativa expressa na inicial e confirmada com a instrução processual, há pertinência subjetiva da parte Autora, pois a sua alegação é de que sofreu reflexos indevidos em sua esfera de direitos por conta da incidência de tributo sobre suas remessas de bonificações. 2 - Segundo a jurisprudência do Tribunal da Cidadania, ?Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS? (Verbete nº 457/STJ), o que compreende o valor das mercadorias dadas em bonificação (REsp 111156/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 22/10/2009 - Tema nº 144 da sistemática dos repetitivos). 3 - Assim como veda a tributação de remessas de bonificação nas operações mercantis, a jurisprudência do STJ contempla uma diferenciação para os casos que envolvam o sistema da substituição tributária progressiva. Na linha de entendimento adotada pelo STJ para as remessas de bonificação em caso de substituição tributária para frente, embora não incida, em regra, ICMS sobre mercadorias dadas em bonificação, a exemplo do que ocorre com os descontos incondicionais, tal fato não se estende automaticamente à cadeia de circulação de mercadorias, de modo que é lícito ao Estado federado exigir o destaque do ICMS/ST nas operações mercantis interestaduais do substituto tributário? (EREsp 715.255/MG, Rel. Ministra ELLANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/06/2010, DJe 23/02/2011). 4 - O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 593.849/MG (Tema nº 201 da sistemática da repercussão geral), fixou a tese segundo a qual ?É devida a restituição da diferença do ICMS paga a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida?, ressaltando-se que ?A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições?, pois, ?De acordo com o art. 150, § 7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente de forma como antecipadamente tributado? (RE nº 593849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, DJe 05/04/2017 - Tema nº 201 da repercussão geral). 5 - No caso dos autos, como ressaltado pela perícia, é incontroversa a realização de remessas de bonificação em algumas das operações da parte Autora, em relação às quais destacaram ICMS próprio ou ICMS em substituição tributária, recolhimentos esses realizados de acordo com o Ato Declaratório Interpretativo nº 04/2018 do SUREC/DF. 6 - Diante de tal conclusão fática, após exame pela perícia contábil dos documentos fiscais constantes dos autos, é escorreita a sentença no que define a impossibilidade de inclusão das remessas de bonificação na base de cálculo do ICMS próprio,

tendo em vista que, nos termos do repetitivo (REsp nº 1.111.156/SP -Tema nº 144), as mercadorias dadas a título de bonificação equivalem a descontos concedidos incondicionais. 7 - Por outro lado, não encontra amparo a pretensão da parte Autora em ver declarada também a impossibilidade de consideração de suas remessas em bonificação no cálculo do ICMS sob o regime de substituição tributária interna. Tal pretensão não encontra amparo, seja pelas razões de decidir do próprio repetitivo (REsp nº 1.111.156/SP) - que não cuidaram especificamente desse regime de tributação, seja por conta da jurisprudência consolidada da Primeira Seção do STJ no sentido de que tem validade o destaque de ICMS nas vendas de mercadorias com bonificações realizadas no regime de substituição tributária progressiva. A jurisprudência da Primeira Seção após o julgamento do EREsp nº 715.255/MG é taxativa ao dispor que o paradigma contido no REsp nº 1.111.156/SP contempla a regra de que as mercadorias em bonificação constituem descontos incondicionais, ao passo que o regime de substituição tributária para frente permite ao ente federado exigir do substituto tributário o destaque de ICMS nas operações mercantis interestaduais. 8 - No julgamento do RE nº 593.849/MG (Tema nº 201), em nenhum momento o paradigma diz ser inválido ou inconstitucional o regime de substituição tributária e, por conseguinte, a tributação das remessas em bonificação nesse regime, porque o seu objeto de enfrentamento é a garantia de que é devida a restituição de diferença de ICMS paga a mais no regime de substituição tributária progressiva se devidamente comprovada pela parte requerente que a base de cálculo efetiva da operação é inferior à presumida. Nos presentes autos o excesso não foi demonstrado, nem deveria, porque o delineamento da controvérsia contida na inicial objetivava a declaração do direito das Autoras em não sofrer incidência de ICMS sobre suas remessas de bonificação, o que, nos termos de sólida jurisprudência, só se justificativa no regime ordinário de tributação, e não no de substituição tributária por antecipação ou progressiva. De mais a mais, quando postularam a condenação do Réu a restituir os valores recolhidos indevidamente a título de ICMS sobre remessas de bonificação, as Autoras têm razão quanto se referente a recolhimento indevido no regime ordinário de tributação, mas não há qualquer justificativa para a alegação de recolhimento indevido de ICMS sobre essas remessas no regime de substituição tributária. Não há direito subjetivo preexistente à não tributação de ICMS de remessas de bonificação sujeitas ao regime de substituição tributária progressiva, sendo descabido falar em declaração desse direito e, mais ainda, em condenação do Réu a ser apurada em liquidação de sentença quando inexistente suporte fático suficiente para definir que tal incidência tributária por antecipação recolhida foi superior ao que de fato constou e resultou no momento da realização da operação mercantil. 9 - A pretensão das Autoras, no que se refere à restituição de excesso decorrente de recolhimento de ICMS relativo a remessas de bonificação em regime de substituição tributária, mereceria maior respaldo se elas vindicassem em demanda própria a repetição de indébito tributário e demonstrassem a real diferença entre o valor recolhido de forma antecipada e o valor que seria devido com a operação final realizada, o que não consubstancia um pedido que decorra de inadmissibilidade de adoção do regime de substituição tributária interna, mas apenas uma garantia ao contribuinte de que não seja cobrado de fato gerador que, embora presumido, não se realizou. Cumpre mencionar, ainda sobre isso, que caso o resultado da diferença fosse desfavorável à Fazenda Pública também ela poderia almejar o pagamento do decesso em desfavor do contribuinte, nos termos da orientação do STF. 10 - Nada deve ser alterado na sentença quanto à distribuição dos encargos da sucumbência, uma vez que, a despeito de recíproca, a sucumbência das Autoras, do ponto de vista econômico do processo, foi ínfima, aplicando-se, pois, o disposto no artigo 86, parágrafo único, do CPC em conjunto com o artigo 85, § 4º, II, também do CPC. Apelações Cíveis e Remessa Oficial desprovidas.

Decisão:

CONHECER. NEGAR PROVIMENTO ÀS APELAÇÕES CÍVEIS E AO REEXAME NECESSÁRIO.
UNÂNIME.

Foi promulgada pelo Estado de Rondônia a Lei n. 5.410 de 22 de julho de 2022, acrescentando o parágrafo 4º ao art. 50-B, da Lei n. 688/96, enquadrando-se nos moldes a Decisão do STF, ao qual dar-se a o direito ao ressarcimento/restituição quando o fato gerador efetivo for menor que o presumido.

Das provas e alegações apresentadas pelo sujeito passivo, poderemos observar que, enquadram-se com o entendimento do STF, tendo, portanto, o direito ao ressarcimento,

quando por algum motivo a venda não ocorrer, por razão alheia ao sujeito passivo, a não ocorrência do fato gerador, com o tributo pago, devendo o mesmo ser devolvido ao sujeito passivo.

Vale lembrar que no trânsito deste PAT, houve dúvidas sobre a veracidade dos laudos. O Núcleo Inteligência Fiscal – NIF, foi acionado pelo Relator deste processo em Segunda Instância, ao qual após diligências, não consegue afirmar categoricamente que os laudos são falsos isto no mínimo é uma dúvida razoável que atrai a aplicação do art. 112 do CTN, portanto, devem ser considerados validos os laudos apresentados pelo sujeito passivo, tanto é que foram refutados pela representação fiscal em seu parecer contrário ao ressarcimento, caso não fosse valido não haveria manifestação do Fisco sobre os laudos.

Nas teses apresentadas pelo sujeito passivo no seu Recurso Voluntário, ele apresenta uma vasta documentação que contam a Nota de Ressarcimento, o Laudo da Vigilância Sanitária, junto com a planilha de cálculo, as notas dos produtos e os comprovantes de pagamentos, salienta-se que são diversas notas contendo várias mercadorias, mas não significa que todas as mercadorias das notas estragaram, foram verificadas minuciosamente e percebe-se que está de acordo com os laudos.

Quanto a destinação para adubo e ração para peixe, utilizado pelos produtores rurais, os documentos anexos são procurações, que comprovam que houve venda sim, entretanto, não como ração PET, portanto, existe o direito à devolução do tributo pago pelo instituto do ressarcimento.

Não é o caso dessa autuação, mas os produtos os quais foram declarados impróprios pela vigilância sanitária, e foram vendidos como ração para peixe, porco ou adubo, tem-se que eventual incidência de ICMS, pode ser cobrado posteriormente pela Fisco Estadual em procedimento próprio, e isso, não impede o ressarcimento pela não ocorrência do fato gerador presumindo de venda da ração PET.

Podemos constar que o sujeito passivo, trouxe as notas fiscais de baixa de estoque, documentos estes favoráveis ao sujeito passivo, vistos que essas notas comprovam que houve a baixa de estoque, e mesmo que a destempo, não estamos diante erro material

mais de mero erro formal já corrigido, salienta-se que em nenhum momento ocorreu a fiscalização de forma presencial, pelo fisco rondoniense, que pudesse atestar se as mercadorias pereceram ou não.

A análise deste auto de infração, foi realizado por este julgador conforme os documentos apresentados, anexados no PAT, verificação dos laudos, os demonstrativos de cálculos, no que diz respeito aos aspectos quantitativos e da ordem cronológica, referente as datas.

Já, quanto as notas fiscais de ressarcimento de nº, 3682 e 3877, estão com erro na identificação da alíquota interestadual, MVA e apuração de valores, resultando em ressarcimento a maior, conforme demonstrado na tabela em formato Excel, anexa. Quanto a nota de ressarcimento 3711, no laudo consta NFe de aquisição emitidas há 29 dias e que somente foi apresentada ao fisco, 2 meses após a apreensão, portanto, será mantido os créditos das NFs de aquisição do final de 2016, também foi identificado que o valor apurado a maior referente a erro na identificação do valor unitário, aplicação da alíquota interestadual. Quanto a nota 3758, o crédito será mantido em sua integralidade, pois o lapso temporal entre as datas de emissão das notas de aquisição e a data do laudo, não então cronologicamente certos. Em razão das diversas notas conterem ilegalidade, deverá ser aplicada a multa aplicada foi do art. 77, inciso V, letra “a”, item “1” estabelecendo percentual de 90% do tributo para a penalidade relativa ao crédito apropriado indevidamente na época da ocorrência do fato gerador:

Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes:

(...)

V - infrações relacionadas ao crédito do ICMS: (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

a) multa de 90% (noventa por cento):

1. do valor do crédito fiscal apropriado indevidamente, ressalvado o disposto nas alíneas “b” e “d” deste inciso; e

Neste sentido, entendo que deverá ser acatado em partes o Recurso Especial, aplicando a multa do art. 77, inciso V, letra “a”, item “1” estabelecendo percentual de 90% do tributo para a penalidade relativa ao crédito apropriado indevidamente na época da ocorrência do fato gerador:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL		VALOR INDEVIDO	CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO
TRIBUTOS	R\$ 167.000,00	R\$ 25.787,18	R\$ 141.212,82
MULTA	R\$ 213.291,86	R\$ 32.935,30	R\$ 180.356,55
JUROS	R\$ 111.775,52	R\$ 16.814,60	R\$ 94.960,92
A. MONETÁRIA	R\$ 69.990,95	R\$ 10.807,60	R\$ 59.183,35
TOTAL	R\$ 562.058,33	R\$ 86.344,69	R\$ 475.713,64

Voto divergente ao voto do relator quanto da análise do Recurso Especial, por entender que deverá ser acatado alguns laudos que são validos, reduzindo o valor do crédito tributário, mantido o crédito relativo a produtos não listados no laudo e de notas de aquisição sem a comprovação do recolhimento do imposto, também será mantido o crédito relativo à nota de aquisição sem recolhimento de imposto.

III- DO VOTO- CONCLUSÃO

Este Relator, conhece do presente Recurso Revisional para dar-lhe parcial provimento, no sentido que seja reformada a decisão proferida no Acórdão 283/2023/ 2ª CÂMARA que julgou parcialmente procedente a ação fiscal, contudo, alterando o valor do crédito tributário e da multa.

Porto Velho-RO, 16 de Agosto de 2024

LEONARDO MARTINS GORAYEB
CONSELHEIRO DA 1ª CAMARA DE JULGAMENTO DE 2ª INSTÂNCIA

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

PROCESSO : 20212701200088 - E-PAT:004.236
RECURSO : REC. ESP. Nº 098/2023
RECORRENTE : CONNECTION IMP. EXP. & COM. DE PROD. ALIMENTÍCIOS
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RELATOR : ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO

ACÓRDÃO Nº. 009/2024/CÂMARA PLENA/TATE/SEFIN.

EMENTA : **ICMS – RESSARCIMENTO – MERCADORIAS DETERIORADAS – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO (RESTITUIÇÃO) – PARCIAL OCORRÊNCIA** – O sujeito passivo emitiu notas fiscais de ressarcimento do ICMS, pois as mercadorias (ração pet) estavam impróprias para o consumo, fato atestado nos laudos da vigilância sanitária. A não ocorrência do fato gerador presumido atrai o direito constitucional ao ressarcimento do imposto pago. Meros erros do registro no SPED conforme a IN 022/2018/GAB/CRE não exclui o seu direito ao ressarcimento. Afastados os valores não comprovados para o ressarcimento devido à ausência de comprovação do pagamento do ICMS/ST, em valor compatível com o que foi ressarcido. Reforma do Acórdão nº 0283/2023/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN, mantendo a parcial procedência, com alteração do valor do crédito tributário e da multa. Recurso Especial parcialmente provido. Decisão por maioria 5x3.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDÃO**, os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, por decisão unânime em conhecer do recurso interposto para, no mérito, por maioria, 5x3 dar-lhe parcial provimento mantendo a decisão proferida no Acórdão nº 0283/2023/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN de **PARCIAL PROCEDENTE** o auto de infração, com ajuste do valor do crédito tributário, conforme Voto do Julgador Divergente Leonardo Martins Gorayeb, acompanhado pelos julgadores Juarez Barreto Macedo Júnior, Dyego Alves de Melo, Manoel Ribeiro de Matos Júnior e Fabiano Emanuel Fernandes Caetano. Vencido o Julgador relator Roberto Valladão Almeida de Carvalho, acompanhado pelos Julgadores Amarildo Ibiapina Alvarenga e Reinaldo do Nascimento Silva.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL
FATO GERADOR EM 12/03/2021: R\$ 884.236,36
*CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCEDENTE DEVE SER ATUALIZADO NA DATA DO SEU EFETIVO PAGAMENTO.

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCEDENTE.
*RS R\$ 475.713,64

TATE, Sala de Sessões, 16 de agosto de 2024.

Nivaldo João Furjini
Presidente em Substituição