

**SUJEITO PASSIVO: CRBS S/A.**  
**PAT N°: 20212700100400 E-PAT 010.083.**  
**RECURSO DE OFÍCIO: 010.083.**  
**RELATOR: LEONARDO MARTINS GORAYEB**  
**RELATÓRIO: 017/2025**

### VOTO

Fora lavrado o auto de infração contra o sujeito passivo por adquiriu mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária em operações interestaduais, contendo ERRO na determinação da Base de Cálculo do ICMS-ST, em janeiro e fevereiro de 2017, quando o remetente, sujeito passivo por substituição, deixou de observar a Legislação Tributária de Rondônia, ao descumprir o § 4º-B do artigo 27 do RICMS/RO, efetuando a retenção e o recolhimento do ICMS-ST relativo às operações subsequentes a MENOR. A base de cálculo do ICMS-ST adotada deveria ser o maior valor entre o estabelecido nos termos do § 4º-A (Boletim de Preço) e o que seria obtido se aplicado o inciso II do “caput” (MVA), todos do artigo 27 do RICMS/RO, quando entre os valores do ICMS ST calculados pelos dois métodos houver diferença de valor superior a 20% (vinte por cento) até a data de 20/02/2017. Em anexo, planilhas contendo relação das NF-e de Entrada e de cálculo do Crédito Tributário

A discussão do presente caso é a base de cálculo do imposto adotado pelo contribuinte, que segundo o fisco resultou em valor a menor do imposto. Mas pelo fato da natureza do produto e da operação, tratar-se de cerveja, conforme dispõe a Clausula Quarta do Protocolo ICMS 11/91.

**PROTOCOLO ICMS 11/91. Publicado no DOU de 23.05.91. Adesão de RO pelo Protocolo ICMS [09/95](#), feitos a partir de 01.05.95.**

*Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo.*

*Os Estados do Acre, Bahia, Espírito Santo, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina, São Paulo e o Distrito Federal, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda ou Finanças, tendo em vista o disposto no parágrafo único do artigo 25 do Anexo único ao Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, conjugado com as disposições do [artigo 199 do Código Tributário Nacional](#) (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolvem celebrar o seguinte*

#### **PROTOCOLO**

*Cláusula quarta O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante aplicação da alíquota vigente para as operações internas, no Estado de destino da mercadoria, sobre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pelo industrial, importador, arrematante ou*

*engarrafador, ou, na hipótese da cláusula anterior, o imposto devido pelo distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista.*

Há o mesmo entendimento no Artigo 24 §2º, da lei 688/96;

#### **DA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Art. 24. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:*

*§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.*

*§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, será este preço estabelecido como base de cálculo. (NR Lei nº 765/97, de 29/12/97 - D.O.E. de 29/12/97)*

Analisando, observa-se que há divergência entre a legislação aplicável ao caso, inclusive entre a Lei 688/96, no seu artigo 24 §2º e o 27 §4º-B do RICMS/RO, que criou um mecanismo capaz de majorar o valor do tributo, vejamos;

*Art. 27. A base de cálculo para fins de substituição tributária será (Lei 688/96, art. 24):*

*§ 4º-B. Havendo preço a consumidor final estipulado nos termos do § 4º-A, este prevalecerá como base de cálculo das operações e prestações alcançadas pelo instituto da substituição tributária. (NR Dada pelo Dec. 10883, de 09.02.04 – efeitos a partir de 19.01.04.*

Este tribunal de Segunda Instância, na 1º Câmara já tem um entendimento o qual fora feito, descrevendo aqui o voto do Julgador Russelly Russelakis de Oliveira nos autos do processo nº 20092900101201, tendo como interessado o mesmo contribuinte e sendo a mesma matéria, “que o Estado de Rondônia numa gritante extrapolação do seu poder império, de modo casuístico, criou através do Decreto nº 14.288, de 21.05.2009, com efeitos a partir de 26.05.2009, dentre as que já existem , mais uma nova modalidade de cálculo do ICMS-ST, isto sem Lei que a estabeleça, cujo procedimento foi adotado para o cálculo do imposto incidente sobre as operações com cerveja, refrigerante, água mineral ou potável e gelo, o que viola sobremaneira o Princípio da Legalidade Tributária previsto no Art. 150. I da Constituição Federal de 1988 c/c com o Art. 79, II, do CTN, uma vez que o cálculo do ICMS-ST incide sobre estes produtos já tem previsão legal na regra especial disposta na taxatividade de Cláusula Quarta do Protocolo 11/91, a qual devidamente harmonizada com as regras do §2º, do Art. 24, da Lei 688/96. Ainda se discute sobre a hierarquia da legislação tributária, sendo esclarecido sobre esses escritos, “É mister ilustrar que o Decreto é uma norma jurídica que integra a expressão “legislação

tributária”, prescrita no Art. 96 do CTN, sendo ato normativo que emana da autoridade máxima do Poder Executivo, no caso de Rondônia, o Governador. Sua tarefa primordial é regulamentar o conteúdo das leis, conforme preceitua o Art.65, inciso V, da CF/88. É imperioso, ainda, enaltecer, que sendo o decreto um ato normativo infra legal, o seu conteúdo e o seu alcance restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidas, pelo que não podem ir contra nem extrapolar os balizamentos legais, que permearão o alcance de seus efeitos. Sua função é, precipuamente, a regulamentação da Lei”.

A tese defendida quanto a não aplicação da exigência contida do Decreto 8321/98, em detrimento da própria lei 688/96 e do protocolo 11/91, vale lembrar, do artigo 97, Inc. I, II e IV, e artigo 99 do CTN;

## **SEÇÃO II**

### ***Leis, Tratados e Convenções Internacionais e Decretos***

***Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:***

***I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;***

***II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;***

***IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65***

***Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.***

Conclui-se que, enquanto o Decreto de Regulamentação da lei 688/96, o Decreto nº 8321/98, não tem prerrogativa legal para estipular critério para alteração da base de cálculo do imposto que implique em majoração do ICMS a ser cobrado, divergindo do texto da lei regulamentada e contrariando disposição expressa da Constituição Federal, em seu artigo 150. Inciso I.

Vale salientar que a substituição tributária encerra sua fase de tributação em operações posterior, independentes dos valores finais praticados, como define a Cláusula Segunda do convênio ICMS 13/97;

### **CONVÊNIO ICMS 13/97**

***Cláusula segunda. Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.***

Ficando assim demonstrado que há suporte legal para firmar o convencimento quanto ao acerto na base de cálculo adotado pelo contribuinte, incluindo-se a própria lei que instituiu o ICMS/RO, a Lei 688/96, em conformidade com a Lei 87/96 e ainda o protocolo 11/91, do qual o Estado é Signatário.

O fisco aponta a diferença do ICMS-ST, com base no artigo 27, II e § 4º-b, do RICMS/RO, somente poderia substituir caso não houvesse pauta de preços fixados por autoridade competente, conforme estabelece a Cláusula Quarta, § 1º, do ICMS 11/91, que trata especificamente das mercadorias em questão, combinado com o disposto do artigo 24 §2º, da lei 688/96.

Diante de tantos fatos, o TATE, editou a Súmula 02, no dia 23 de abril de 2013, que se enquadra neste PAT, vejamos:

**SÚMULA 02 “É indevida a autuação relativa a erro na determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, quando a norma em que se fundamenta a exação contraria a Lei nº 688, de 27 de dezembro de 1996, e o Protocolo ICMS 11, de 21 de maio de 1991”. Porto Velho, 23 de abril de 2019.**

Ficando assim comprovado que o sujeito passivo atendeu às exigências a legislação vigente de caráter geral e específico, sobre a substituição tributária aplicável aos produtos que constam na nota fiscal que fora causa da autuação, não havendo diferença do valor do imposto a recolher, com isso então não ocorrendo nenhum ilícito tributário no caso.

#### **DO VOTO - CONCLUSÃO**

Este Relator, conhece do presente Recurso de Ofício para negar-lhe provimento, no sentido que seja mantida a decisão de Primeira Instância que decidiu pela Improcedência do auto de infração, assim julgo.

Porto Velho-RO, 12 de março de 2025.

**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** : 20212700100400 - E-PAT 010.083  
**RECURSO** : DE OFÍCIO Nº E-PAT 010.083  
**RECORRENTE** : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDA** : CRBS S/A  
**RELATOR** : LEONARDO MARTINS GORAYEB  
**REP. FISCAL** : LUISA ROCHA CARVALHO BENTES  
**PGE** : EDER LUIZ GUARNIERI

**ACÓRDÃO Nº 031/2025/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN**

**EMENTA** : ICMS/MULTA – ADQUIRIR MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS – ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - INOCORRÊNCIA – É indevida a autuação relativa a erro na determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, quando a norma em que se fundamenta a exação contraria a Lei nº 688/96. O Estado de Rondônia reconheceu a ilegalidade do § 4-B do artigo 27 do RICMS. Aplicação da Súmula 02/SEFIN/TATE. Infração ilidida. Recurso de Ofício Desprovido. Mantida a Decisão de Primeira Instância de Improcedente. Decisão Unânime dos votantes.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade em conhecer do recurso interposto para no final negar-lhe provimento, mantendo a decisão de Primeira Instância que julgou **IMPROCEDENTE** o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator Leonardo Martins Gorayeb acompanhado pelos julgadores Dyego Alves de Melo e Roberto Valladão Almeida de Carvalho. Impedida a julgadora Luísa Rocha Carvalho Bentes por ter emitido parecer como Representante Fiscal.

TATE Sala de Sessões, 12 de março de 2025. "

**Fabiano Emanuel F. Caetano**  
Presidente

**Leonardo Martins Gorayeb**  
Julgador/Relator