



Governo do Estado de Roraima
"Amazônia: patrimônio dos brasileiros"

165/2023, DE 17 DE outubro DE 2023.

**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA DE JULGAMENTO**



Documento assinado eletronicamente por **José Carlos Aranha Rodrigues, Membro**, em 24/10/2023, às 11:35, conforme Art. 5º, XIII, "b", do Decreto Nº 27.971-E/2019.



Documento assinado eletronicamente por **Silvia Silvestre dos Santos, Membro**, em 26/10/2023, às 09:38, conforme Art. 5º, XIII, "b", do Decreto Nº 27.971-E/2019.



Documento assinado eletronicamente por **Suellen Campos de Lima, Membro**, em 26/10/2023, às 09:43, conforme Art. 5º, XIII, "b", do Decreto Nº 27.971-E/2019.



Documento assinado eletronicamente por **Sandro Bueno Dos Santos, Procurador do Estado**, em 01/11/2023, às 12:36, 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 **10431452** e o código CRC **DCDACC00**.

RESOLUÇÃO Nº 165/2023

SESSÃO : 64ª EM 05/09/2023
PROCESSO : 22101.006011/2022.11
REQUERENTE : EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A
CNPJ Nº : 06.626.253/0790-76
CGF Nº : 24.027966-8
ASSUNTO : RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS – ICMS/ST
RELATORA : SUELLEN CAMPOS DE LIMA

EMENTA: RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS – ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ALEGAÇÃO DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST NAS ENTRADAS MAIOR QUE O DEVIDO NAS OPERAÇÕES DE SAIDAS – DESCONTO CONCEDIDO SOB CONDIÇÃO POSITIVA OU AFIRMATIVA INTEGRAL

A BASE DE CÁLCULO – PROGRAMA DE FIDELIDADE – INEXISTÊNCIA DE DOCUMENTOS FISCAIS COMPROBATÓRIOS - **PEDIDO INDEFERIDO** – DECISÃO POR UNANIMIDADE DE VOTOS

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de ICMS/ST, por meio do requerimento contido no Ep 5144536, pleiteado pela empresa **Empreendimentos Pague Menos S.A** com CNPJ nº **06.626.253/0790-76** e CGF nº **24.027966-8**, no valor total de **R\$ 19.052,35 (dezenove mil, cinquenta e dois reais e trinta e cinco centavos)**, recolhido a maior, líquido do ICMS complementar apurado em cada operação de venda ao consumidor final.

A empresa atua no ramo de comércio varejista de produtos farmacêuticos, portanto possui o regime de tributação dos produtos sujeitos majoritariamente a substituição tributária do ICMS. Alega o requerente que recolheu ICMS/ST a maior em razão da substituição tributária e o ICMS realmente devido no momento da venda, fundamentando o pedido nos artigos 98 e 100 do RICMS-RR.

O requerente informa ainda que a compensação da restituição ora pleiteada será a do abatimento do ICMS/ST devido nas remessas de transferências efetuadas pela sua central de distribuição situada no Estado do Ceará para as lojas localizadas em Roraima, ou em crédito na conta bancária informada em requerimento, ocorridas no período de **novembro de 2017**, cujas informações necessárias e as chaves de acesso de todas as notas fiscais apresenta em planilha elaborada com intuito de corroborar na conferência do Fisco.

Para consubstanciar o pedido foram anexados os seguintes documentos:

- Requerimentos de Restituição de Tributos;
- Ata e Estatuto Social consolidado;
- Documentos do Representante Legal;
- Autorização de transferência de crédito para o substituto tributário;
- Certidão Negativa de Débito;
- Cartão CNPJ;
- Documentos de arrecadações, comprovatórios dos recolhimentos do ICMS retido em favor do Estado de Roraima;
- Planilhas/Relatório indicando os valores da restituição a ser homologado pelo Estado de Roraima.

Recebido o processo por este Conselho, a Presidência o destina à Procuradoria Fiscal do Estado a qual emite o Parecer nº. **100/2022/PGE/GAB/CONJUR/SEFAZ/CONAF** no qual manifesta-se pelo **INDEFERIMENTO** do pedido (Ep. 52366738), dada a inexistência de documentos que comprovem o alegado, sendo imprescindível a análise das notas fiscais. Assim, a falta dos documentos necessários, torna impossível a análise do pleito.

É o relatório.

SUELLEN CAMPOS DE LIMA
Conselheira Relatora

FUNDAMENTAÇÃO E VOTO

Versa o presente sobre pedido de restituição de ICMS Substituição Tributária, pleiteado por **EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S.A** com CNPJ nº **06.626.253/0790-76** e CGF nº **24.027966-8**, no valor total de **R\$ 19.052,35 (dezenove mil, cinquenta e dois reais e trinta e cinco centavos)**, referentes aos valores apurados pela empresa de ICMS que teriam sido recolhidos a maior, alegando que os valores cobrados através da substituição tributária nas entradas das mercadorias no Estado de Roraima foram além do ICMS realmente devido no momento das saídas (vendas), por isso pede a restituição.

O direito à restituição dos tributos indevidamente recolhidos ao Estado, no todo ou em parte, está assegurado nos **artigos 164 a 166**, da Seção IV do Capítulo I do Título II - Das Normas Gerais Tributárias - do Livro Segundo - Parte Geral, da **Lei da nº 059 de 28/12/1993**, que dispõe sobre o Sistema Tributário Estadual e dá outras providências.

O Regulamento do ICMS do Estado de Roraima, aprovado pelo **Decreto nº 4.335-E de 03 de agosto de 2001**, também trata da restituição do ICMS indevidamente recolhido aos cofres do Estado em seus **artigos 98 a 101**.

E ainda o **art. 36, § 13 do CTE** diz que:

"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".

Note-se que o enunciado normativo do § 13 refere-se ao **fato gerador presumido que não se realizar**, sem dispor sobre **diferenças** a maior ou a menor entre base de cálculo presumida e fato gerador consumado.

A matriz deste texto estadual está no **art. 10 da Lei Complementar 87/96**:

"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"

Que por sua vez atende ao mandamento do **§ 7º do artigo 150 da Constituição Federal**:

"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".

Neste diapasão, a fim de harmonizar procedimentos referentes à aplicação do mencionando **§ 7º do artigo 150 da CF/88** e do **art. 10 da LC 87/96**, foi celebrado o **Convênio ICMS 13/97**, do qual o Estado de Roraima é signatário, em cuja Cláusula Primeira reza:

"A restituição do ICMS, quando cobrado sob a modalidade da substituição tributária, se efetivará quando não ocorrer operação ou prestação subsequentes à cobrança do mencionado imposto, ou forem as mesmas não tributadas ou não alcançadas pela substituição tributária".

E na Cláusula Segunda dispõe:

"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."

Ocorre que decisão em sede de **Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal**, no **RE 593.849**, tornou sem efeito a Cláusula Segunda deste Convênio, sob a relatoria do Ministro Edson Fachin:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851."

Desta forma, foi fixada a **Tese Jurídica ao Tema 201** da sistemática da repercussão geral:

"É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida."

A título ilustrativo, assim dispôs o Supremo em julgamento anterior da **ADI 1.851** - relator Ministro Ilmar Galvão:

"EMENTA: **ICMS**. Convenio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º), Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema ao delinear a figura do fato gerador

presumido e ao estabelecer a garantia do reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu do critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade.

A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no **art. 114 do CTN**, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.

Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.

Assim, a **Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97** que outrora fora declarada constitucional, torna-se inconstitucional, sendo, pois, na seara administrativa, indiscutível o direito à restituição do ICMS substituição tributária cuja base de cálculo presumida seja maior do que a realizada no fato gerador futuro.

Resta-nos, pois, em amor à argumentação, voltar ao texto da **Lei Complementar 87/96**, assentando-nos na interpretação da alínea "a" do **inciso II do § 1º do art. 10**, para a classificação de desconto **condicionado e incondicionado**, visto que o desconto condicionado integra a base de cálculo do imposto, sendo esta excluída da hipótese de incidência no caso de incondicionado.

Neste sentido, Aroldo Gomes de Mattos em seus Comentários à LC 87/96 (São Paulo: DIALÉTICA, 1997, pp. 120-121) pondera:

"(...) Incondicionais são aqueles que representam uma verdadeira redução do valor da operação (abatimento), vez que foi acordado, independentemente de quaisquer condições, suspensivas ou resolutivas (arts. 118 e 119 do Código Civil), devendo a obrigação ser cumprida pelo valor líquido constante do documento que exterioriza a operação.

A propósito, pondera Hugo de Brito Machado: 'Realmente, a base de cálculo do ICMS não é o preço anunciado, ou constante nas tabelas. É o valor da operação. E este se define no momento em que a operação se concretiza. Assim, os valores concernentes aos descontos ditos promocionais, assim como os descontos para pagamento a vista, ou quaisquer outros descontos cuja efetivação não fique a depender de evento futuro e incerto, não integram a base de cálculo do ICMS, porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria, ou o serviço tributado.'

Já os descontos concedidos sob condição (como, v.g., "x" por cento para pagamento do valor pactuado dentro de "x" dias), por dependerem de evento futuro e incerto, devem compor o valor da operação, para fins de apuração da base de cálculo do ICMS (...)."

Ao que vemos, a doutrina submete a "**evento futuro e incerto**" a definição do que seja desconto condicional ou incondicional. Desconto **condicionado**, que **depende de evento futuro e incerto, inclui o preço cheio na base de cálculo do ICMS**. Desconto que não venha a depender de **evento futuro e incerto, incondicional, não integra a base de cálculo**.

Como supra demonstrado, a dinâmica interpretativa da norma acompanha os elementos fáticos em par com o valor jurídico transfigurado pela mudança jurisprudencial da Corte, tangente ao instituto da substituição tributária, o que vem bem a calhar, no presente estudo, considerando dois aspectos:

primeiro, a construção doutrinária acerca de desconto condicional e incondicional está sedimentada sobre o fato gerador espontâneo, do ICMS normal, e não dimensiona o fenômeno do deslocamento temporal imposto pelo instituto constitucional da substituição tributária, fenômeno este objeto do RE 593849. Segundo, não há no ordenamento tributário definição autêntica de **desconto condicional ou incondicional**, restando supedâneo puramente doutrinário.

Na substituição tributária *pra frente*, a ficção jurídica antecipa a ocorrência do fato gerador do imposto, sendo imprevisível evento posterior - como geralmente é dado ao futuro. A norma, inicialmente, previu a *ausência* de qualquer evento, ou seja: o fato gerador *não se realizar*, o que ensejaria a restituição do valor pago. Contudo, a Egrégia Corte inovou pacificação jurisprudencial, em sede de repercussão geral, impondo o **reconhecimento da não realização parcial do fato gerador do imposto, o que torna passível de restituição a diferença do quantum debeat** apurado na hipótese ficta.

O vernáculo define **condicional** como "**dependente de condição**" - dicionário Houaiss. No seu Dicionário Jurídico, Deocleciano Torrieri Guimarães (São Paulo: RIDEEL, 16ª ed., p. 223) expressa **condição** como: "cláusula que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto", seguindo a métrica do **art. 121 do Código Civil**.

Todavia, a **condição** pode ser, dentre outras, **positiva** ou **afirmativa** (p. 224):

"quando subordina o efeito de um ato jurídico à realização de um fato".

Qual o ato jurídico? A concessão do desconto na compra e venda.

Qual o fato condicionante? A sucessão de compras, cumulativamente, a fim de atender às cláusulas condicionantes do programa de fidelidade da empresa para auferir benefícios, entre os quais, **preços diferenciados**, ofertas exclusivas através do **Desconto Só Meu**, ou ainda, mediante o **acúmulo de compras no valor de R\$ 1.200,00** (um mil e duzentos reais) durante o semestre, tornar-se **cliente ouro** e usufruir de benefícios como: atendimentos mensais gratuitos e **descontos** nos demais serviços do Clinic Farma; **descontos** em medicamentos de uso contínuo, cupom de **desconto exclusivo** no site; atendimento preferencial no SAC Farma; frete grátis no site e televendas, etc. - doc. no anexo, Ep_____.

Ou seja: os valores referentes às diferenças entre fatos geradores presumidos e realizados, ora reivindicados como descontos incondicionais, são, na verdade, **condicionados** às cláusulas do programa de fidelidade da empresa, de cunho **positivo ou afirmativo**.

Nada obsta, portanto, o reconhecimento do condicionamento explícito para a concessão dos descontos promovidos pela requerente, sob a perspectiva de dois planos colineares: pretérito e futuro.

No primeiro plano o condicionamento é antecipado: primeiro o freguês compra e depois auferir os benefícios da fidelidade; E no segundo plano, para auferir benefícios vindouros, em escala crescente, precisa manter a fidelidade, presente, na compra dos produtos ofertados pela requerente.

Em suma: o desconto é **condicionado** à manutenção da clientela.

Outrossim, ainda em relação ao pedido de restituição em tela, este deverá ser embasado com todos os documentos e elementos necessários para comprovação do encargo assumido, nos termos do artigo 68 da Lei nº. 072/1994 (CAF) que prevê:

Art. 68. O requerimento de que trata o artigo anterior será apresentado ao Órgão local da circunscrição fiscal do domicílio do requerente e deverá conter:

I – qualificação do requerente;

a) nome, firma, razão ou denominação social e endereço;

b) números de inscrição no CGC, CGF, CPF/CI, ou de outra a que estiver obrigado.

II – exposição completa e circunstanciada dos fatos que motivaram o pedido e sua fundamentação legal;

III – cópia dos seguintes documentos:

a) comprovante do recolhimento tido como indevido e, na hipótese de pagamento em duplicidade, de prova que evidencie esta ocorrência

Em análise da documentação acostada aos autos para comprovar as alegações, não foram trazidos ao processo os documentos fiscais de entradas e saídas, que pudessem comprovar a diferença de preços arguida pelo requerente, assim como não estão disponibilizados os valores de ICMS/ST recolhidos nas entradas. O requerente, preocupou-se apenas em apresentar planilhas/relatório – de elaboração própria - indicando os supostos valores da restituição a ser homologado pelo Estado de Roraima.

Destarte, por todo exposto e à luz dos dispositivos do RICMS/RR indicados acima, e na inexistência das informações indispensáveis dos documentos apensados ao processo, bem como pelas inconsistências

apresentadas, voto por conhecer do pedido, para negar-lhe provimento, seguindo de acordo com o Parecer da Douta Procuradoria Fiscal do Estado.

É como voto.

SUELLEN CAMPOS DE LIMA
Conselheira Relatora

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é requerente **EMPREENDEMENTOS PAGUE MENOS S/A**,

RESOLVEM os membros da **CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DO ESTADO DE RORAIMA**, por unanimidade de votos, **conhecer do pedido e negar-lhe provimento, indeferindo-o**, em consonância com o Parecer da Procuradoria do Estado manifestado em Sessão e nos termos do voto da relatora.

SALA DAS SESSÕES DA CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS DO ESTADO DE RORAIMA, em Boa Vista-RR, 05 de setembro de 2023.

MANOEL CARLOS BARBOSA ALMEIDA
Presidente

SUELLEN CAMPOS DE LIMA
Conselheira Relatora

SANDRO BUENO DOS SANTOS
Procurador do Estado

ADALBERTO SEVERO ALVES JÚNIOR
Conselheiro

FRANCISCO ASSIS DE SOUZA CABRAL
Conselheiro

RICARDO PETERLINI GONÇALVES
Conselheiro

JOSÉ CARLOS ARANHA RODRIGUES
Conselheiro

SÍLVIA SILVESTRE DOS SANTOS
Conselheira