



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

PARECER Nº 104/2019

ASSUNTO: PARECER CONSULTIVO

EMENTA: ICMS – OPERAÇÕES SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO – SAÍDA TRIBUTADA PARA FINS DE CÁLCULO DO CRÉDITO DO CIAP

RELATÓRIO

Trata-se de consulta de interpretação e aplicação da legislação de regência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

A Consulente, em atenção ao artigo 845, III, do RICMS/ES, declara: que não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou já instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da presente consulta; que não foi intimada a cumprir obrigação relativa ao objeto da consulta; que o fato exposto não foi objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio de que tenha sido parte a consulente.

Expõe a situação, afirmando que a questão diz respeito à correta interpretação do texto do artigo 83, § 1º, incisos II e III, do RICMS/ES, especificamente, se as operações sujeitas à substituição tributária, com ciclo de tributação encerrado por causa do pagamento antecipado do ICMS, devem fazer parte das operações tributadas para efeitos e apropriação dos créditos do Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

Ademais, evidencia o seu posicionamento no sentido de que elas devem ser consideradas no cálculo das saídas com direito a apropriação dos créditos em questão, uma vez que as mesmas não se enquadram na condição de isentas ou não tributadas, definidas na legislação como causa de exclusão.

APRECIÇÃO

Trata-se de consulta de interpretação e aplicação da legislação de regência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Preliminarmente, constata-se que foram preenchidos os requisitos dos artigos 842 e 845 do RICMS/ES, aprovado pelo Decreto nº 1.090-R, de 25/10/2002, motivo pelo qual a presente consulta encontra-se apta aos seus propósitos.



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ressalte-se que, todavia, a presente solução de consulta não produzirá os efeitos previstos no art. 106 da Lei Estadual n.º 7.000/01, em razão de ter sido proposta por entidade representativa de contribuintes, conforme ressalva do § 4º do mesmo dispositivo legal.

A questão principal se restringe a uma dúvida sobre se as operações sujeitas a substituição tributária, com ciclo de tributação encerrado por causa do pagamento antecipado do ICMS, devem fazer parte das operações tributadas para efeitos e apropriação dos créditos do CIAP.

Nesse contexto, primeiramente, vale dizer que a substituição tributária é um regime de pagamento do tributo, autorizado pelo artigo 150, §7º, da Constituição Federal¹, no qual a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é atribuída a sujeito passivo diferente daquele que realizou o fato gerador. Dessa forma, a legislação designa uma empresa como responsável por recolher o ICMS devido em toda a cadeia, atuando como substituto tributário sobre os demais envolvidos nas operações.

Essa substituição pode ser antecedente (“para trás” ou regressiva) quando a responsabilidade tributária é transferida, por força de lei (art. 6º da LC 87/96), para outra pessoa integrante da cadeia econômica. Ou seja, ocorre sub-rogação da responsabilidade tributária.

Concomitante, que atribui a obrigação do pagamento do imposto a outro contribuinte, e não àquele que esteja realizando a prestação de serviço/operação simultaneamente à ocorrência do fato gerador. Um exemplo disso ocorre na prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação, situação em que o responsável passa a ser o alienante ou remetente da mercadoria, quando contribuintes do imposto (art. 220 do RICMS/ES).

Por fim, na substituição progressiva (“para frente”), o fabricante ou o importador, é responsável pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas operações subsequentes. É o tipo mais comum, sendo, inclusive, objeto da presente Consulta. Nesse caso, é correto dizer que o substituto fica responsável pela retenção e o pagamento do imposto referente às operações subsequentes, ou seja, recolhe dois impostos, aquele devido pelas operações próprias e o devido pelas operações posteriores.

Destarte, o recolhimento do ICMS-ST não é um recolhimento próprio, trata-se, na verdade, de uma antecipação de um imposto referente a obrigações futuras que serão realizadas por outros contribuintes.

¹ 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.



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ademais, é importante analisar a redação do artigo 83, §1º, II e III, do RICMS/ES, cuja redação é a seguinte:

Art. 83. Para a compensação a que se refere o art. 73, 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.

§ 1.º Além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 82, os créditos resultantes de operações de que decorra entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente serão objeto de outro lançamento, em livro próprio, devendo 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 - **não será admitido** em cada período de apuração do imposto, 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 deste parágrafo, **o montante do crédito a ser apropriado será 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 e as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

Analisando o dispositivo, verifica-se que o montante do crédito a ser apropriado será 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.

As operações recolhidas sob o regime de substituição tributária, incluindo aquelas que tenham tido o seu ciclo de tributação encerrado por causa do pagamento antecipado do ICMS (substituição para frente), são todas tributadas e, portanto, fazem parte do cálculo da apropriação de crédito de ativo permanente para efeitos do CIAP.

Nesse sentido, o Fisco mineiro já se manifestou:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE SEFAZ Nº 9 DE 10/02/2012
ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ATIVO IMOBILIZADO –
APROVEITAMENTO DE CRÉDITO –Nos termos do § 8º do art. 70 do
RICMS/02, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito relativo
à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado, a fração mensal de 1/48 (um
quarenta e oito avos) deverá ser multiplicada pelo percentual das operações ou
prestações tributadas em relação ao total das operações ou prestações realizadas no
período.
EXPOSIÇÃO:



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Consultante, com regime de recolhimento de ICMS por débito e crédito, informa exercer a atividade de concessionária de automóveis, comercializando veículos e peças. Afirma que as aquisições de veículos, peças e lubrificantes são sujeitas ao regime de substituição tributária. Explica que, no momento do aproveitamento de crédito relativo à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado, persistem dúvidas quanto ao correto enquadramento das saídas de produtos sujeitos à substituição tributária, tendo em vista que estas ocorrem sem débito do imposto. (...)

Ressalta que o valor das operações ou das prestações tributadas corresponde à diferença entre o valor das operações ou das prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, tomando-se nestas apenas o valor relativo à redução, de acordo com o inciso I do § 9º do mesmo art. 70.

Entende que a saída de produtos sujeitos à substituição tributária, sem débito de ICMS, não pode ser considerada operação isenta, posto que o imposto foi recolhido antecipadamente. Afirma que as notas fiscais relativas às saídas de mercadorias alcançadas pelo diferimento do ICMS são escrituradas como outras saídas e que tais operações são consideradas tributadas, pois se referem à postergação do pagamento do imposto e não à desoneração do tributo. Explica que também não ocorre desoneração do ICMS em relação às operações sujeitas ao regime de substituição tributária, uma vez que o imposto foi recolhido antecipadamente.

Com dúvida sobre a aplicação da legislação tributária, formula a presente consulta.
CONSULTA:

1 – Tendo presente o disposto no inciso II do § 8º do art. 70 do RICMS/02, como deve ser calculado o percentual das operações ou das prestações tributadas em relação ao total das operações ou das prestações realizadas no período?

2 – Caso deixe de aproveitar o crédito relativo à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado, a Consultante poderá ser penalizada por deixar de escriturar o livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP)?

3 – Por ser uma revendedora de veículos novos, a Consultante pode proceder ao aproveitamento de crédito relativo à entrada de automóvel destinado a “test drive”?

RESPOSTA:

1 – Preliminarmente, importa esclarecer que as entradas de bens destinados ao ativo imobilizado ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente nos §§ 3º e 5º a 7º do art. 66 do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98. (...)

Para fins de apuração do total das operações ou prestações realizadas no período, deverão ser computados apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas sob o regime da suspensão, ou seja, dependentes de um evento futuro para serem tributadas. No cálculo das operações tributadas deverão ser incluídas, conforme disposto no inciso II do § 9º do art. 70 em referência, as operações ou prestações destinadas ao exterior, bem como as isentas e com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito.

As operações realizadas ao abrigo do diferimento também serão incluídas, pois, apesar de ocorrerem sem débito do imposto, são consideradas tributadas, uma vez que não se trata de desoneração do ICMS, mas de postergação do seu prazo de pagamento.

Da mesma forma, as operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujo imposto tenha sido recolhido antecipadamente, também deverão ser incluídas no cálculo das operações tributadas.

Esclareça-se que nas colunas “Isenta ou Não-tributada” e “Outras” do livro Registro de Saídas são escrituradas as operações sem débito do imposto. Na coluna “Outras” incluem-se as saídas com diferimento ou sujeitas à substituição tributária, as quais



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

são submetidas à tributação, e aquelas com suspensão do ICMS, que não são tributadas.

2 – Sim. Os arts. 204 a 206 da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02 estabelecem as disposições relativas à escrituração do documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP). De acordo com o § 1º do art. 205 e o § 2º do art. 206, ambos da Parte 1 em referência, o bem do ativo imobilizado deverá ser escriturado pelo contribuinte no CIAP, sob pena de aplicação da sanção contida no artigo 54, inciso XXXV, da Lei nº 6.763/75.

3 – Sim. No caso de aquisição de veículo destinado a “test drive”, o imposto relativo à sua entrada poderá ser apropriado pela Consulente, a título de crédito, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente nos §§ 3º e 5º a 7º do art. 66 do RICMS/02.

Também o Fisco paulista corrobora com essa tese:

RESPOSTA À CONSULTA Nº 5522/2015 DE 04/08/2015

ICMS – Crédito decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo permanente – Abrangência do termo “saída tributada” para fins de cálculo do respectivo crédito.

I. As saídas internas, cujo imposto já fora retido em virtude do regime da substituição tributária, são operações normalmente tributadas, com a particularidade de o lançamento do imposto correspondente ter sido antecipado para fase anterior da circulação da mesma mercadoria ou de outra dela resultante, portanto, tais saídas incluem-se no conceito de saídas tributadas, devendo ser consideradas como tal no cálculo previsto no inciso VI do artigo 5º da Portaria CAT-25/01 que “disciplina a apropriação do crédito do imposto relativo à aquisição de bens destinados ao ativo permanente e institui o ‘Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente – CIAP’”.

ICMS – Crédito decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo permanente – Abrangência do termo “saída tributada” para fins de cálculo do respectivo crédito.

I. As saídas internas, cujo imposto já fora retido em virtude do regime da substituição tributária, são operações normalmente tributadas, com a particularidade de o lançamento do imposto correspondente ter sido antecipado para fase anterior da circulação da mesma mercadoria ou de outra dela resultante, portanto, tais saídas incluem-se no conceito de saídas tributadas, devendo ser consideradas como tal no cálculo previsto no inciso VI do artigo 5º da Portaria CAT-25/01 que “disciplina a apropriação do crédito do imposto relativo à aquisição de bens destinados ao ativo permanente e institui o ‘Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente – CIAP’”.

1- A Consulente, dentre as várias atividades cadastradas, tem como principal o abate de bovinos - frigorífico (CNAE 10.11-2/01); informa que adquire bens destinados ao ativo imobilizado que serão utilizados na industrialização e/ou comercialização de suas mercadorias.

2- Acrescenta que adquire produtos alimentícios com o imposto retido na fonte, portanto, na condição de contribuinte substituído, dessa forma emite documento fiscal sem o destaque do valor do ICMS nas suas vendas.

3-Para fins de apuração do crédito do ICMS referente às entradas destinadas ao ativo imobilizado, expõe que, na apropriação na razão de 1/48, tendo em vista a regra que determina observar a proporção das saídas tributadas, não computa os valores relativos às saídas internas de mercadorias com o imposto recolhido



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

anteriormente por substituição tributária, uma vez que tais saídas não representam débito no registro de saídas.

4- Ao final questiona:

“a) Para fins de apuração do montante do crédito de ICMS relativo às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado da CONSULTENTE, as saídas internas por essa praticada, de mercadorias com o ICMS recolhido anteriormente pelo contribuinte substituto, no regime da substituição tributária, poderão ser consideradas como tributadas no cálculo da apuração do percentual das saídas tributadas sobre o total das operações praticadas no período?

b) Caso negativo, qual a fundamentação legal para as saídas por substituição tributária não serem consideradas como tributadas?”

5- Reproduzimos a seguir o § 5º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 (grifos nossos):

“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: 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; (...)”

6- De acordo com as normas acima transcritas, depreendemos que: I- O direito ao crédito do valor do ICMS que onera a entrada ou aquisição de bem destinado ao ativo imobilizado surge no momento da respectiva entrada no estabelecimento. II- No entanto, esse direito está condicionado a que o bem entre em operação no estabelecimento e produza mercadorias tributadas pelo imposto.

7- A apropriação desse crédito deve ocorrer “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”, deve ser realizada durante os 48 (quarenta e oito) meses consecutivos ao início da produção das mercadorias tributadas.

8- De se esclarecer que as saídas internas, cujo imposto já fora retido em virtude do regime da substituição tributária, são operações normalmente tributadas, com a particularidade de o lançamento do imposto correspondente ter sido antecipado para fase anterior da circulação da mesma mercadoria ou de outra dela resultante, portanto, tais saídas incluem-se no conceito de saídas tributadas, devendo ser consideradas como tal no cálculo previsto no inciso VI do artigo 5º da Portaria CAT-25/01 que “disciplina a apropriação do crédito do imposto relativo à aquisição de bens destinados ao ativo permanente e institui o ‘Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente – CIAP’”.



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

Portanto, as saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária entram no cálculo do CIAP.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conclui-se que as operações sujeitas à substituição tributária, com ciclo de tributação encerrado por causa do pagamento antecipado do ICMS, devem fazer parte das operações tributadas para efeitos e apropriação dos créditos do Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

Vitoria, 08 de julho de 2019.

ALLAN DIAS LACERDA

(assinado digitalmente)

Auditor Fiscal da Receita Estadual

Matrícula 3.140.69-5

De acordo. Encaminhe-se ao Senhor Gerente Tributário.

Vitória, 08 de julho de 2019.

(assinado digitalmente)

HUDSON DE SOUZA CARVALHO

Subgerente de Julgamento de Processos Administrativo-Fiscais – SUJUP I/GETRI

Aprovo o Parecer n.º 104/2019. Encaminhe-se ao interessado a solução da presente Consulta.

Outrossim, que seja remetida uma cópia à Gerência Fiscal, em atendimento ao disposto no art. 857 do RICMS/ES, aprovado pelo Decreto nº 1.090-R, de 25/10/2002.

Nos termos do artigo 849 do RICMS/ES, a Consulente deve adotar o entendimento contido nesta solução de consulta, dentro do prazo de dez dias, contados de seu recebimento.

JESSE LAGO DOS SANTOS

Gerente Tributário

(assinado digitalmente)



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

