

Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Subsecretaria de Estado de Receita

Assunto: : Procedimentos para apuração do crédito relativo ao estoque de mercadorias objeto da suspensão do regime da ST; Art. 28 do Livro II; Lei 9.428/21

Consulta : 023/23

RELATÓRIO

A empresa, com sede no município do Rio de Janeiro, acima identificada, vem solicitar esclarecimentos desta Superintendência acerca dos procedimentos para apropriação de créditos de ICMS, relativos ao estoque de mercadorias objeto da suspensão da aplicação do regime da substituição tributária, conforme Lei n.º 9.428/2021, nos casos de os documentos fiscais de aquisição não terem destaque do ICMS e do ICMS-ST.

Constam do administrativo: a petição da consulta (documento SEI 36987879), assinada digitalmente por procurador, cópia da 5ª alteração do contrato social arquivada na JUCERJA (documento SEI 36987880), procuração (documento SEI 36987883) e documento de identificação do signatário (documento SEI 36987882). Consta ainda a comprovação do pagamento da TSE (fls. 14, 15 e 16 do documento SEI 36987881).

A repartição fiscal de jurisdição, AFE 10 – Produtos Alimentícios, em sua manifestação, despacho 51089051, informa que o pedido atende os requisitos legais para a admissibilidade das consultas tributárias e que a consulente não se encontrava sob ação fiscal na data do protocolo.

A consulente, em sua petição:

Afirma que tem, dentre suas atividades, o comércio atacadista de vários produtos, entre os quais água mineral envasada, leite, laticínios e correlatos, cachaça, aguardentes, vinhos espumosos e outras bebidas alcoólicas, que foram objeto da suspensão da aplicação do regime da substituição tributária prevista na Lei n.º 9.428/2021, regulamentada pelo Decreto n.º 48.039/2022. Reproduz o artigo 1º da Lei;

Cita que o artigo 2º do Decreto n.º 48.039/2022 determina a aplicação do disposto nos artigos 36-A e 36-B do Livro II do RIMS/RJ, que trata da saída de mercadorias do regime de substituição tributária. Reproduz o artigo;

Afirma que o artigo 36-A dispõe sobre o procedimento para levantamento do estoque e a apuração de eventual crédito de ICMS, haja visto que as saídas serão tributadas. Reproduz o artigo, negritando seu Inciso II;

Argumenta, conforme abaixo reproduzido, que adquiriu mercadorias relacionadas à Lei n.º 9.428/21, quando estavam sujeitas ao regime da substituição tributária, de seus fornecedores que já eram os **substituídos** (e não os substitutos como a consulente equivocadamente menciona), pois emitiram suas notas fiscais sem destaque do ICMS e com CST 60 – ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária.

Ocorre que muitas vezes o Consulente adquiriu as mercadorias relacionadas Lei Estadual nº 9.428/21 quando estavam sujeitas ao regime da substituição tributária de fornecedor substituto, isto é, aquele eleito para efetuar a retenção e/ou recolhimento do ICMS.

Desta maneira o fornecedor do Consulente ao reter e recolher o ICMS-ST de toda a cadeia tributária no ato da compra ao realizar a saída desta mesma mercadoria ao Consulente emitiu NF-e sem qualquer destaque de ICMS, indicando o CST (Código de Situação Tributária) da Tabela “B” 60, que representa “ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária”.

Reafirma que possui mercadorias em seu estoque que foram adquiridas de fornecedor que, por sua vez, as havia adquirido com cobrança do ICMS-ST, cujas NF-e não tinham destaque de ICMS e de ICMS-ST. Dessa forma, a consulente não consegue apurar o crédito do ICMS das mercadorias que saíram do regime da ST, na forma prevista no artigo 36-A do Livro II do RICMS/RJ, pois desconhece os valores do ICMS destacado e do ICMS retido anteriormente. Alega que será prejudicada, ao não poder realizar a apuração do crédito proporcional, pois o seu fornecedor incluiu o ICMS como custo da mercadoria, e sua saída será com débito do ICMS;

Argumenta que, para que não haja desequilíbrio na operação, e tampouco o uso de crédito de maneira indevida, se faz necessário que seja esclarecido a forma de cálculo para apuração do crédito proporcional, nos casos em que a mercadoria foi adquirida de fornecedor **substituído** (e não substituto como citado pela consulente) que, nas suas saídas (para a consulente) utilizou o CST 60, sem destaque de ICMS, pois este teria sido cobrado anteriormente por substituição tributária. Afirma que o objeto da consulta é verificar a possibilidade de crédito de ICMS de mercadoria que saiu do regime da substituição tributária, nos casos em que a aquisição da mercadoria se deu de fornecedor na qual o ICMS já havia sido cobrado anteriormente por substituição tributária, e caso positivo, qual a forma de apurar o crédito.

Por fim, consulta:

*“Contudo, diante o exposto, **QUESTIONA** a CONSULENTE:*

- Se pode se apropriar de crédito de ICMS de mercadoria que saiu do regime da substituição tributária nos casos em que a aquisição da mercadoria se deu de fornecedor na qual o ICMS já havia sido cobrado anteriormente por substituição tributária;*
- Caso positivo qual a forma de apuração do crédito, pois a CONSULENTE não consegue apurar crédito de ICMS das mercadorias que saíram do regime de*

substituição tributária na forma do art. 36-A do Livro II do RICMS/RJ nas mercadorias que adquiriu de fornecedor na qual o ICMS já havia sido cobrado anteriormente por substituição tributária.”

ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, cumpre ressaltar que a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias, abrange a interpretação da legislação tributária fluminense em tese, cabendo à verificação da adequação da norma ao caso concreto exclusivamente à autoridade fiscalizadora ou julgadora. Assim como, não cabe à CCJT a verificação da veracidade dos fatos narrados, presumindo-se corretas as informações e documentos apresentados pela consulente.

O assunto foi objeto da consulta tributária n.º 059/2016, protocolada por filial da própria atual consulente, cuja resposta, anteriormente emitida, continua válida. Na ocasião, os questionamentos eram relativos aos créditos das mercadorias saídas do regime da substituição tributária, e a presente trata dos créditos relativos à suspensão da aplicação do regime. A suspensão da aplicação do regime da substituição tributária, enquanto perdurarem seus efeitos, deve ser considerada como saída das mercadorias do regime.

Do Livro II do RICMS/RJ, que regulamenta a substituição tributária no Rio de Janeiro, reproduzimos os dispositivos relevantes:

Art. 22. O contribuinte substituto, no desempenho desta função, deve:

I - emitir Nota Fiscal, por ocasião da saída da mercadoria, que contenha, além das indicações exigidas na legislação, o valor que serviu de base de cálculo para a retenção e o valor do imposto retido;

II - lançar a Nota Fiscal mencionada no inciso anterior no Registro de Saídas, da seguinte forma:

1. nas colunas próprias, os dados relativos à sua operação;

2. na coluna "Observações" na mesma linha do lançamento de que trata a alínea anterior, os valores do imposto retido e da respectiva base de cálculo, utilizando colunas distintas para tais indicações, sob o título comum "Substituição Tributária";

3. no caso de contribuinte que utilize o sistema eletrônico de processamento de dados, os valores relativos ao imposto retido e à respectiva base de cálculo serão lançados na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum "Substituição Tributária" ou código "ST";

....

DO DISTRIBUIDOR OU ATACADISTA

Art. 27. *O estabelecimento distribuidor ou atacadista que receber mercadoria com imposto retido deve:*

I - escriturar a Nota Fiscal do fornecedor na coluna "Outras", de "Operações sem Crédito do Imposto", do livro Registro de Entradas;

II - emitir Nota Fiscal, por ocasião da saída da mercadoria, sem destaque do imposto, contendo, além dos demais requisitos, a declaração "imposto retido por substituição", citando o dispositivo da legislação que determinou a retenção;

III - lançar a Nota Fiscal mencionada no inciso anterior na coluna "Outras", de "Operações sem Débito do Imposto", do livro Registro de Saídas.

Art. 28. *A parcela do imposto retido correspondente à operação do varejista será calculada à parte pelo distribuidor ou atacadista e cobrada no corpo da Nota Fiscal de que trata o inciso II, do artigo anterior, da seguinte forma:*

I - deduz-se o valor do imposto destacado pelo contribuinte substituto, do que seria devido na operação própria do atacadista ou distribuidor, segundo as normas comuns de tributação;

II - o resultado encontrado nos termos do inciso anterior é abatido do total do imposto retido.

O direito ao crédito, relativo ao estoque das mercadorias que tiveram suspensa a aplicação do regime da substituição tributária, é inquestionável, pelo princípio da não cumulatividade do imposto, desde que o imposto relativo à toda a cadeia tenha sido retido anteriormente. A consulente se diz atacadista e que possui mercadorias objeto da suspensão da aplicação do regime da substituição tributária, prevista na Lei n.º 9.428/2021, recebidas de fornecedor que, nos seus documentos fiscais, não destacou ICMS e não efetuou a retenção do ICMS-ST, pois o imposto teria sido retido anteriormente.

A suspensão da aplicação do regime da substituição tributária, enquanto perdurarem seus efeitos, deve ser considerada com saída provisória do regime, e, portanto, devem ser observadas as disposições dos artigos 36-A e 36-B do Livro II do RICMS/RJ, que regulamentam todo o procedimento que o detentor das mercadorias deve realizar, incluindo os necessários para o crédito referente à entrada dessas mercadorias. O artigo 36-A do Livro II assim dispõe, em relação às mercadorias saídas do regime, conforme abaixo:

Art. 36-A. *Quando da saída de mercadoria do regime de substituição tributária, o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração e pagamento do ICMS, deve:*

I - apurar o estoque da mercadoria existente após o encerramento das operações no último dia do mês anterior, efetuando o respectivo lançamento no livro Registro de Inventário;

II - em relação à mercadoria inventariada, creditar-se proporcionalmente do ICMS retido e do destacado no documento fiscal correspondente à aquisição mais recente, à razão de 1/12 (um doze avos) por mês; e

III - a partir do primeiro dia do mês, debitar-se normalmente do imposto por ocasião da saída da mercadoria.

§ 1º Caso a quantidade da mercadoria inventariada seja superior à discriminada no documento fiscal referido no inciso II deste artigo, o crédito da parte remanescente será aproveitado, à razão de 1/12 (um doze avos) por mês, proporcionalmente ao imposto retido e destacado, em operações com a mesma mercadoria, na Nota Fiscal imediatamente anterior, e assim sucessivamente até que todo o estoque mencionado seja levado à crédito.

§ 3º Para aplicação do disposto no inciso II e no § 1º deste artigo, o montante do crédito a ser apropriado mensalmente, pelo período de 12 (doze) meses, será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/12 (um doze avos).

Ultrapassada a possibilidade de crédito, resta a afirmação da consulente de que não reúne condições de apurar o montante do seu direito de crédito, pois os documentos de aquisição não têm destaque de ICMS e de ICMS-ST, com apenas menção de que o imposto foi retido em etapa anterior. A consulente também se define como atacadista de mercadorias. Baseado nessas afirmações da consulente, entendemos que recebe mercadorias de um outro atacadista ou distribuidor, que por sua vez, as recebeu do industrial ou importador, os substitutos originais. O substituto original, nos seus documentos fiscais, deve calcular o imposto retido de toda a cadeia, usando o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade do estado de destino da mercadoria, ou em sua falta, aplicar a MVA – Margem de Valor Agregado, conforme determina o inciso II do artigo 5º do Livro II do RICMS.

Ressaltamos que o estado do Rio de Janeiro disponibiliza, no Anexo I do Livro II do RICMS, uma tabela com os valores das margens já ajustadas, considerando o FECP – Fundo Estadual de Combate à Pobreza e Desigualdades Sociais, e considerando as possíveis alíquotas interestaduais, para serem utilizadas nos cálculos da substituição tributária destinadas ao Rio de Janeiro, se for o caso.

Destacamos principalmente o disposto no artigo 28 do Livro II, que determina que o (primeiro) atacadista, o segundo elo da cadeia, calcule à parte, a parcela correspondente à operação do varejista, e COBRE deste, no corpo do documento fiscal (sem destaque do imposto), o valor desse imposto. Esse mesmo dispositivo determina como será feito o cálculo dessa parcela do varejista, abatendo-se do imposto total retido, pelo substituto anteriormente, a diferença entre o imposto destacado pelo substituto e o que seria devido na operação própria do atacadista sem considerar a substituição tributária.

Apesar da consulente não ser varejista, pois pelo inferido seria o terceiro elo da cadeia, o primeiro atacadista ou distribuidor deveria ter calculado a parcela do imposto retido anteriormente correspondente à operação do “varejista”, cobrando, no corpo do documento fiscal, esse valor. Podemos considerar que a legislação determina que o atacadista, o primeiro substituído, calcule e cobre do elo seguinte da cadeia, independentemente se for de fato o varejista ou outro atacadista. Este valor cobrado no corpo do documento fiscal seria exatamente o crédito que a consulente teria direito. Ressaltamos apenas que, atualmente, com o advento da NF-e, não existe mais “corpo” do documento fiscal, e as informações são prestadas no campo de “Dados Adicionais” das NF-e, e o valor cobrado do destinatário, relativo à parcela do ICMS retido correspondente à operação subsequente pode ser cobrado no campo “Outras Despesas Acessórias”.

Caso o fornecedor da consulente não tenha procedido conforme determina a legislação, a consulente pode solicitar a emissão de cartas de correção correspondente às últimas aquisições (retroagindo até a quantidade levantada no estoque físico), de modo que conste, nas informações complementares, o valor do imposto retido originalmente, correspondente a parcela do próximo “ente” da cadeia. Entretanto, temos o prazo máximo de 30 dias para emissão de carta de correção, conforme determina o artigo 22 do Livro VI do RICMS.

Subsidiariamente, a consulente pode solicitar as informações ao seu fornecedor, que, mediante declaração formal, fornecerá os dados necessários para apuração do crédito. Nessa hipótese, entendemos que a consulente deve submeter seu pleito de crédito à sua repartição fiscal de jurisdição, que, mediante os procedimentos que julgar necessários, convalide total ou parcialmente, a pretensão de crédito. Observamos ainda que, atualmente, o Manual de Orientação ao Contribuinte – MOC, versão 7.0, do *layout* da NF-e, no seu Anexo I, nos Grupos N08 e N10b, prevê campos específicos para que sejam prestadas as informações relativas à base de cálculo e o imposto retido em operações anteriores, necessários para que seja calculado o complemento ou restituição do ICMS-ST, previstos no artigo 28A da Lei n.º 2.657/1996. Temos também uma observação, na página 99 do MOC, nas regras de validação, relativo à obrigatoriedade de preenchimento do Grupo N10b, para documentos emitidos com CST 60, com base na NT 2016.002. Ou seja, as informações necessárias para o cálculo do crédito a que a consulente faz jus, já deveriam constar do XML das NF-e dos seus fornecedores, conforme previsto no artigo 7º do Anexo I do Livro VI do RICMS/RJ que determina a emissão das NF-e com base no *layout* estabelecido pelo MOC. Tal previsão também consta do Ajuste SINIEF n.º 07/2005, sendo, portanto, válida para todos os contribuintes, independentemente de sua UF de localização.

Art. 7º *A NF-e deverá ser emitida com base em leiaute estabelecido no Manual de Orientação do Contribuinte publicado em Ato COTEPE, nas Notas Técnicas, observadas ainda as disposições do Ajuste SINIEF 7/05 e o seguinte:*

Ressaltamos ainda que a consulente, na emissão de seus documentos fiscais de saídas, durante o período que as mercadorias estavam no regime da substituição tributária, também deveria ter calculado o imposto relativo à parcela da ST da operação do varejista, para cobrança em separado no corpo do documento fiscal. E para tal seria necessário conhecer o valor do retido originalmente relativo à sua operação na cadeia

RESPOSTA

Quanto ao primeiro questionamento respondemos que o direito ao crédito, relativo ao estoque de mercadorias objeto da suspensão da aplicação do regime da substituição tributária, é inquestionável, desde que o imposto relativo à toda a cadeia tenha sido retido anteriormente.

Quanto ao segundo questionamento respondemos que a consulente deve obter, junto aos seus fornecedores, as informações necessárias para apurar seu crédito. Como os valores não constam dos documentos fiscais de aquisição, deve submeter sua pretensão de crédito à sua repartição de jurisdição.

Fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária ou seja editada norma superveniente dispendo de forma contrária

Encaminhamos o Parecer sobre Pedido de Consulta Tributária [51817962](#) cujo teor manifestamos concordância.

Submetemos à vossa senhoria, para decisão de encaminhamento à Subsecretaria de Estado de Receita , tendo em vista o disposto no §2º do artigo 37 do Anexo à Resolução n.º 414/22

Em seguida, caso aplicável e com apreciação favorável ao parecer por parte do Sr. Subsecretário da Receita, sugerimos o encaminhamento à repartição fiscal de circunscrição do estabelecimento requerente (AFE 10), para dar ciência ao interessado, na forma preconizada pelo Art. 154 do Decreto nº 2473/1979.