

Acórdão: 14.828/01/3<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.010054794-44  
Impugnante: Medcall Produtos Farmacêuticos Ltda  
Advogado: Nelson Xisto Damasceno/Outra  
PTA/AI: 16.000015039-32  
Inscrição Estadual: 518.634368.0009 (Requerente)  
Origem: AF/Poços de Caldas  
Rito: Ordinário

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - Pedido de restituição dos valores de ICMS pago por substituição tributária, nas hipóteses de remessas das mercadorias para outros estados da Federação, bem como em relação aos demais valores retidos cujas saídas ocorreram ao abrigo do sistema de apuração por débito e crédito. Entretanto, ao contrário da pretensão da Requerente, os documentos fiscais demonstram que os valores creditados a título de imposto por substituição tributária superam aqueles debitados sob a mesma rubrica. Também em relação aos fatos geradores ocorridos em outros Estados, o livro de apuração do imposto demonstra que os valores equivalentes aos pagamentos efetuados por GNR, em favor do Estado de São Paulo, foram integralmente apropriados na escrita fiscal como outros créditos, resultando em compensação indevida e saldo credor constante em conta gráfica. Desta forma, ao contrário do pretenso direito à restituição, conclui-se que a Fazenda Pública é que tem a receber da empresa Requerente. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada. Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A ora Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual, a restituição da importância de R\$ 1.037.403,69, dos valores do ICMS recolhidos por substituição tributária e em relação aos quais não ocorreram os fatos geradores presumidos, quer pelo fato da requerente haver sofrido a retenção e recolhimento do ICMS sobre operações com medicamentos e produtos farmacêuticos, apesar de encontrar-se desobrigada por decisão judicial, de recolher o ICMS por substituição tributária e, nas saídas subsequentes que promoveu, não utilizou dos valores retidos e recolhidos anteriormente por substituição tributária, por haver promovido saídas pela sistemática de débito e crédito, quer por que nas saídas que promoveu para os Estados de São Paulo e Paraná, reteve e recolheu por substituição tributária, por via de Guia Nacional de Recolhimento de Tributo Estadual – GNR, quando, anteriormente, nas compras que efetuou junto a seus fornecedores, o ICMS foi retido e recolhido por substituição

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária a favor do Estado de Minas Gerais, onde se presumia fosse ocorrer o fato gerador da operação subsequente.

Posteriormente, em aditamento ao pedido (fls. 106/119), apresenta novos quadros, agregando ao requerimento inicial o montante do saldo credor de setembro/98, no valor de R\$ 677.496,60 e juros de mora equivalentes ao montante de R\$ 196.230,76, totalizando, neste novo pedido, o valor de R\$ 873.727,36.

Como argumentos para o pedido de restituição, a Requerente assim se manifestou:

Menciona que por ocasião da edição do RICMS/96 impetrou Mandado de Segurança para não se submeter à tributação do ICMS por Substituição Tributária, sendo-lhe concedida liminar, que posteriormente foi cassada, dando ensejo ao Recurso Especial para o STJ, o qual foi provido, restabelecendo a sentença de primeiro grau, de modo que não ficou sujeita ao regime de recolhimento do ICMS por ST em suas operações.

Aduz que a fiscalização estadual, durante a tramitação do processo, lavrou diversos TADOs, o que a fez, para não paralisar suas atividades, receber mercadorias com o ICMS retido por ST, e também reter o imposto nas vendas para seus clientes.

Conta ainda que em remessas para os Estados de São Paulo e do Paraná, recolheu o imposto a favor destes, através de GNR.

Por tais circunstâncias, diz que acumulou crédito de ICMS retidos e recolhidos por ST no montante de R\$ 2.397.066,93, resultante do fato de que estando desobrigada, por decisão judicial, a submeter-se ao regime de ST, ainda quando retido e recolhido o ICMS por contribuinte substituto nas mercadorias adquiridas, ao promover saídas das mesmas, utilizou-se da sistemática de débito e crédito.

Assevera que os fatos geradores futuros presumidos não se realizaram, ou então se realizaram em outros Estados, no caso das operações de venda de mercadorias para o Estado de São Paulo e Paraná, ficando apta a obter a imediata e preferencial restituição do ICMS/ST, nos termos do disposto no § 7º, do artigo 150, da CF.

Transcreve o dispositivo constitucional citado, o artigo 10 da LC 87/96, o artigo 22 da Lei 6.763/75, que tratam da restituição, no caso do fato gerador presumido não ocorrer, e também o artigo 22 da mesma lei estadual, além do Convênio ICMS 81/93, que dispõem sobre os procedimentos do pedido de restituição de ICMS.

Alega que o Convênio ICMS 56, de 23 de maio de 1997, estabelece cláusulas que possibilitam que a restituição se faça imediata e preferencialmente, mediante nota fiscal em nome do estabelecimento fornecedor que tenha originalmente retido o imposto.

Requer que o Fisco faça a conferência dos créditos, especialmente aqueles por ela relacionados, de fevereiro a novembro de 1997, referentes à recolhimentos por ST efetuados através de GNR, para o Estado de São Paulo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Sr. Chefe da AF/Poços de Caldas, referendando parecer do Fisco (fls. 120/134), indefere o Pedido, conforme despacho de fls 135.

Inconformada com a decisão supra, a Requerente, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, apresenta Impugnação de fls. 139/166, requerendo a sua procedência, argumentando, em síntese:

Alega que o parecer no qual se arrimou a decisão de indeferimento do pedido de restituição não é fiel à verdade dos fatos, relatando a seguir que a liminar deferida pela justiça não foi acatada pelo Chefe da AF de Poções de Caldas, que determinou aos fiscais a lavratura de TADOs contra os seus fornecedores, caso o ICMS não tivesse sido recolhido por substituição tributária. Isto levou os laboratórios a somente lhe fornecer mercadorias com o ICMS retido e recolhido por substituição tributária, forçando-a a adotar sistema misto de tributação do ICMS.

Diz que ingressou perante o Juízo da Comarca de Poços de Caldas com Ação de Atentado c/c Pedido de Antecipação de Tutela, devido às autuações contra seus fornecedores.

Menciona que a decisão do STJ transitada em julgado, deliberou que a faculdade concedida pelo legislador mineiro ao Poder Executivo de poder atribuir a condição de substituto tributário por via de Decreto – conforme redação do *caput* do art. 22, da Lei n.º 6.763/75 – é ilegal, pois o legislador mineiro não tem competência de modificar lei complementar federal.

Ressalta que a EC n.º 3/93, não alterou a exigência de que a atribuição da responsabilidade por ST tenha que ser feita através de lei, e faz outras considerações sobre a questionada constitucionalidade da referida Emenda.

Assevera que o fato que gerou o crédito ora requerido diz respeito à recalcitrância da chefia da AF de Poços de Caldas em cumprir as decisões judiciais concessivas da liminar.

Salienta que a LC n.º 87/96, em seu artigo 10, em consonância com o § 7º, do artigo 150 da CF, assegura o direito à restituição do valor do imposto pago por ST, correspondente ao fato gerador presumido, que não se realizar.

Destaca mais uma vez que os laboratórios fornecedores, diante da coação exercida pelo Fisco, tiveram que reter e recolher por substituição tributária o ICMS, e que, ao promover a saída das mercadorias pelo sistema de débito e crédito, autorizada por decisão judicial, deixou de ocorrer o presumido fato gerador da substituição tributária, consoante o disposto no § 1º, do artigo 10, da Lei Complementar n.º 87/96, não se aplicando, por consequência, a disposição do artigo 21 do RICMS/96, pois o citado artigo 10 não faz qualquer restrição ao aproveitamento do valor creditado, não distinguindo entre crédito por operação própria e crédito por substituição tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que o direito à restituição do ICMS retido por ST, quando não se realizou o fato gerador presumido, ou quando este se realizou em território de outro estado, a favor da qual a ST foi recolhida por GNR é inatacável

Adverte que o resultado do conta-corrente fiscal abrange tanto as operações por substituição tributária, como as ditas operações próprias, sendo que o crédito a ser apropriado não sofre tal distinção, seja na CF ou na Lei Complementar 87/96.

Diz que o pedido de restituição do saldo credor ainda existente no dia em que o pedido foi formalizado, de acordo com a inicial do pedido e quadros demonstrativos que o instruiu tem o valor de R\$ 873.727,36.

Entende que o artigo 349, inciso I, do RICMS/96 justifica seu pedido de restituição do ICMS recolhido através de GNR a outras unidades da Federação.

Acrescenta que o artigo 350 foi por ela cumprido, que o artigo 352, incisos I e II, permite o ressarcimento de duas maneiras distintas, e ainda, que o regulamento, quando se refere à conta gráfica, não distingue operações sujeitas à ST ou a operações próprias.

Reitera repetidamente todos os pontos já combatidos, inclusive de que a situação se enquadra na hipótese de restituição elencada no artigo 349 do Anexo IX do RICMS/96.

Pede perícia, apresentado os quesitos necessários.

O Fisco, apresenta a manifestação de fls. 201/217, refutando as alegações da Impugnante, pedindo pela improcedência da Impugnação.

A Auditoria Fiscal indefere o pedido de prova pericial, conforme despacho de fls. 219.

Ainda nos autos, a Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 222/228, opina pela improcedência da Impugnação.

---

### **DECISÃO**

O presente contencioso administrativo versa sobre pedido de restituição referente ao ICMS retido por substituição tributária, nas operações realizadas com contribuinte do Estado de São Paulo, cujas mercadorias saíram em operações posteriores, com destino a contribuintes sediados nos Estados de São Paulo e Paraná. Para tanto, relaciona às fls. 11 os valores recolhidos por meio de GNR, em favor do Estado de São Paulo, compreendendo os meses de fevereiro/97 a novembro de 1997, no valor total de R\$ 1.037.406,69. Esclarece, na oportunidade, que os valores relativos aos meses de fevereiro a maio de 1997, ainda não foram recolhidos.

Posteriormente, em aditamento ao pedido (fls. 106/119), apresenta novos quadros, agregando ao requerimento inicial o montante do saldo credor de setembro/98,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no valor de R\$ 677.496,60 e juros de mora equivalentes ao montante de R\$ 196.230,76, totalizando, neste novo pedido, o valor de R\$ 873.727,36.

De início, cabe esclarecer que os valores lançados às fls. 11, encontram discriminados por mês de pagamento, ou seja, o valor relativo ao mês de fevereiro de 1997 refere-se às operações realizadas no mês de janeiro/97.

Destaca-se, ainda, que a própria Impugnante reconhece que não recolheu os valores referentes aos períodos de fevereiro/97 a maio/97 (fls. 11).

A Impugnante protocolou em 13 de outubro de 1998, junto à AF de Poços de Caldas, requerimento de restituição de imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido não realizado, nos termos do artigo 22, §§ 11 e 13 da Lei 6.763/75.

Diz a Requerente que não obstante estar amparada por decisão judicial para não ter que se submeter à substituição tributária nas operações com medicamentos instituída pelo Decreto n.º 32.848/91, realizou compras com o ICMS retido por ST, e nas saídas subsequentes utilizou-se da sistemática de débito e crédito, configurando um *bis in idem*, já que o imposto teria sido pago tanto pelo substituto, quanto por ela, quando da apuração normal.

Nas vendas para contribuintes de São Paulo e Paraná, diz ter retido e recolhido o imposto por substituição tributária a favor daqueles Estados, através de GNRs, não se concretizando os fatos geradores presumidos dentro do Estado de Minas Gerais para as mercadorias cujo ICMS foi retido em favor deste.

A lide, a bem da verdade, teve por motivação o Decreto Estadual n.º 32.848/91, que dispunha sobre a atribuição ao sujeito passivo da condição de substituto tributário. A Impugnante, ao entender que a instituição da ST como se deu, através de Decreto, feriu a dispositivos constitucionais, e que o Convênio 66/88 também exigia o respaldo parlamentar – lei – para substituição tributária, impetrou Mandado de Segurança Preventivo, obtendo liminar, que posteriormente foi cassada pelo TJMG. Porém, ao interpor Recurso Especial para o STJ, o mesmo foi provido.

Tais decisões judiciais, no entanto, não interferem no julgamento do mérito do pedido de restituição, cabendo a esta Casa ater-se tão somente à adequação dos fatos à legislação estadual, conforme a competência institucional.

Consoante a todos os diplomas legais hierarquicamente superiores, em especial com o § 7º do artigo 150 da CF, o artigo 10 da Lei Complementar 87/96, e o § 11 do artigo 22 da Lei 6.763/75, o Regulamento do ICMS de Minas Gerais prevê o direito à restituição, ao contribuinte substituído, do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

**Art. 28** - Fica assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Para fins do disposto no *caput* deste artigo, o contribuinte deverá observar os procedimentos previstos no Capítulo XLV do Anexo IX deste Regulamento. As hipóteses previstas para restituição do imposto pago por substituição tributária estão elencados no artigo 349 do citado Anexo, podendo o ressarcimento ser realizado quando com a mercadoria ocorrer a saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, quando a saída for amparada por isenção ou não-incidência, exceto a promovida por microempresa, ou quando houver perda ou deterioração. Cabe mencionar que o valor do ressarcimento corresponderá ao valor do imposto retido quando da aquisição da mercadoria, portanto, não há o que se falar em correção monetária.

Para que tenha o direito à restituição reconhecido, o contribuinte substituído deve apresentar à repartição fazendária de sua circunscrição dados referentes às operações que motivaram o ressarcimento do imposto retido, relativamente a cada produto, discriminação e quantidade dos produtos, número e data dos documentos fiscais que acobertaram as operações, razão social e número da inscrição estadual dos destinatários, dentre outros exigidos nos artigos 350 e 351 do Anexo IX do RICMS/96, fato este não observado pela Impugnante.

O valor do imposto poderá ser restituído mediante ressarcimento junto a fornecedor de produto sujeito a substituição tributária, regularmente inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado ou através de creditamento na conta gráfica do contribuinte substituído. Na hipótese de ressarcimento junto a fornecedor de produto, o contribuinte substituído emitirá nota fiscal, exclusiva para este fim.

Na hipótese da utilização, como crédito fiscal, do valor a ser ressarcido, o contribuinte substituído deve emitir nota fiscal em seu próprio nome, a qual será lançada no livro Registro de Apuração do ICMS.

Cabe mencionar ainda que o artigo 357 do mesmo diploma legal permite que o contribuinte substituído aproprie, quando admitido, o crédito do imposto incidente sobre a operação própria do sujeito passivo por substituição.

Vê-se, portanto, de pronto, o não cumprimento pela Requerente dos procedimentos necessários para que o contribuinte substituído possa fazer jus ao direito de ter restituído o valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

Como é cediço, existe apenas uma hipótese em que o imposto pago a título de substituição tributária possa ser restituído: quando o fato gerador presumido não ocorrer. Por conseguinte, na substituição tributária presume-se a ocorrência de fatos geradores em etapas posteriores à operação própria do contribuinte substituto, cujo imposto seria, caso não fosse recolhido por este, devido pelo contribuinte substituído. A não ocorrência desses fatos geradores futuros é que dá causa à restituição ao contribuinte substituído, pois este, ao adquirir a mercadoria com o imposto retido por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ST já arcou com o imposto, sendo-lhe vedado a compensação de débito relativo à substituição tributária com qualquer crédito do imposto.

A Impugnante apresenta dois motivos para pleitear a restituição. O primeiro, que os fatos geradores presumidos não ocorreram pois as mercadorias, em relação às quais houve a retenção e recolhimento do imposto por ST a favor do Estado de Minas Gerais, foram objeto de fatos geradores ocorridos em outros estados da Federação, para os quais foi recolhido novamente o ICMS/ST através de GNRs. Outro, que os fatos geradores não ocorreram porque as saídas subsequentes com as mercadorias adquiridas, cujo imposto já havia sido retido por ST, se deram pela sistemática de débito e crédito, devido à segurança lhe outorgada pela justiça.

Quanto ao último motivo, está descartada o direito à restituição, haja vista que é situação *sui generis*, adotada unilateralmente pela Impugnante de maneira a operacionalizar sua atividade comercial, não sendo hipótese de restituição do ICMS prevista no artigo 349 do Anexo IX do RICMS/96. Além disso, não se pode dizer efetivamente que o fato gerador presumido não ocorreu. Pelo contrário, ocorreu em todos os seus aspectos, inclusive o espacial, que determina a competência tributária ativa.

Em relação ao pedido de restituição, referente à parcela dos créditos relacionados com os fatos geradores presumidos que deixaram de ocorrer em Minas Gerais – ente federado favorecido pela retenção e recolhimento do imposto por ST – pelo fato das mercadorias terem sido destinadas a outros estados da Federação, para os quais foi recolhido novamente o ICMS/ST através de GNR's, a princípio parece plausível a sua concessão, desde que obedecidos os requisitos previstos no artigo 350, Anexo IX, do RICMS/96, ou seja, apresentar a discriminação e quantidades dos produtos, o número e data do documento fiscal que acobertou a operação, a razão social e número da inscrição estadual do destinatário, a unidade da Federação destinatária e o valor do ICMS retido para a unidade da Federação de destino, quando for o caso.

Como mencionado pelo Fisco em seu parecer de indeferimento, repetido em sua manifestação fiscal, não haveria dúvida do cabimento dessa última restituição, caso o contribuinte se limitasse a operar pelo sistema de substituição tributária, pois se assim procedesse, adquirindo apenas mercadorias com o imposto já retido e recolhido a Minas Gerais, e posteriormente tais mercadorias fossem vendidas para outros Estados, configurado estaria que os fatos geradores presumidos dentro do nosso Estado não se concretizaram.

Entretanto, ainda que assim não fosse, e resolvesse o Fisco deixar de lado as regras da legislação própria, outro não seria o caminho, a não ser o indeferimento do pedido. Tal posição justifica-se, em razão de que as provas materiais trazidas aos autos pela própria Requerente, ora Impugnante, demonstram à exaustão que o contribuinte lançou em sua escrita fiscal todos os valores do ICMS, inclusive aqueles retidos por substituição tributária. Assim, ao analisarmos os Demonstrativos de Apuração e Informação do ICMS (cópias às fls. 37/46) e cópia do Registro de Apuração do ICMS (fls. 47/66), verificamos que o contribuinte apropriou, a título de créditos e débitos do

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

imposto os seguintes valores, tomando como exemplo, o período de 01.02.97 28.02.97 (fl. 50):

DÉBITO/CRÉDITO	NATUREZA	VALOR
Créditos	Por entradas no Período	470.038,80
	ST referente entradas no período, conforme registro	481.134,60
	ST guia SP	198.588,78
	Estorno ref. hospitais e clientes isentos	81.300,30
Débitos	Saídas no período	585.624,19
	Ressarcimento de ICMS	399.601,69
	ST - SP e MG	229.792,01
	Carta de correção	1,21
Saldo credor anterior	-	667.707,86
Saldo credor para o período seguinte	-	683.751,24

Conforme se denota pelos dados lançados no quadro acima, a Impugnante apropriou-se de todos os créditos, inclusive aqueles relativos à retenção por substituição tributária.

Analisando os dados, no confronto entre os valores lançados a título de créditos pelas entradas (débito pela operação própria do remetente) e débitos pelas operações próprias (saídas com débito e crédito), verifica-se saldo positivo que deveria ter sido recolhido a favor do Estado de Minas Gerais (R\$ 585.624,19 (D) - R\$ 470.038,80 (C) ).

Por outro lado, observa-se que o creditamento realizado por substituição tributária **“referente entradas conforme registro”** foi sempre maior que o valor lançado a débito a título de **“ressarcimento de ICMS”**. No exemplo citado, crédito de R\$ 481.134,60 contra débito de 399.601,69, o que mais uma vez resultaria em saldo positivo em favor dos cofres públicos.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo exemplo, de forma absurda e contra os mandamentos legais, verifica-se que o valor lançados a débito do imposto sob a rubrica de **subst. tributária ref. saídas para o Estado de São Paulo (R\$ 198.588,78)**, foi apropriado como crédito do imposto, no mesmo período, sob o título de **“S.T, GUIA S.P.”**

Portanto, o valor de R\$ 198.588,78, lançado no documento de fls. 11 (mês de março/97, porém relativo às operações de fevereiro/97) e que deveria ter sido recolhido a favor do Estado de São Paulo, foi apropriado como crédito fiscal, fazendo surgir, junto com os demais valores relativos aos crédito indevidamente apropriados, saldo credor do imposto em todo o período objeto do pedido de restituição.

Assim, verifica-se que em relação aos valores indicados no pedido de restituição como inerentes aos fatos geradores originários de remessas para outros Estados (fls. 11), o contribuinte já recebeu a restituição, por força dos créditos indevidamente apropriados.

Os fatos anteriormente descritos repetem-se em todos os períodos subsequentes, razão pela qual, fazendo-se o mesmo exercício de cálculo, conclui-se que, ao contrário do direito à restituição dos valores pleiteados, o contribuinte encontra-se devedor perante a Fazenda Pública, cabendo ao Fisco, a apuração dos valores devidos e a constituição do crédito tributário.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para aprovação do seu pedido de restituição.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente a Impugnação. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor), Aparecida Gontijo Sampaio e João Inácio Magalhães Filho.

**Sala das Sessões, 11/07/01.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente/Relator**

RNL/G