ESTADO DO ACRE
Secretaria de Estado de Fazenda
Conselho de Contribuintes do Estado do Acre

ACÓRDÃO Nº	84/2021
PROCESSO Nº	2016/10/01550
RECORRENTE:	RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA
ADVOGADO :	BRUNO LAMEIRA ITANI – OAB/AC 4.197
RECORRIDA:	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
PROCURADOR DO ESTADO:	LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA
RELATOR:	Cons. ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA
DATA DE PUBLICAÇÃO:	

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MEDICAMENTOS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ENTRES PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. ICMS. INCIDÊNCIA. OPERAÇÕES INTERNAS DESTINADAS À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL. CONVÊNIO 73/2004. BENEFÍFICIO FISCAL DE ISENÇÃO CONDICIONADA AO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS CONCESSIVOS. NÃO OBSERVADOS. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCONTOS INCONDICIONAIS. BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST.

1. As operações interestaduais com medicamentos estão sujeitas à substituição tributária, devendo o imposto ser recolhido na forma do art. 97-A, § 1º do Decreto Estadual nº 08/98 – RICMS/AC (alterado pelo Decreto Estadual nº 2716/2015), em favor do Estado do Acre.

2. Em um segundo momento, quando o contribuinte revende os medicamentos internamente à Administração Pública direta, fundações e autarquias, com base no Convênio ICMS 73/2004, não há a isenção das operações anteriores (antecipação tributária ou substituição tributária), tendo em vista que são autônomas as duas operações (interestadual e interna).

3. Ademais, somente as vendas internas para a Administração Pública direta, fundações e autarquias estão contempladas com o benefício fiscal da isenção, conforme inteligência da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 73/2004, para tanto, o contribuinte deve recolher previamente o ICMS das operações anteriores (de forma antecipada ou pela sistemática de substituição tributária), além de cumprir os requisitos concessivos previstos no citado convênio e no Decreto nº 2401/2008.

4. Por oportuno, registre-se que o art. 111, incisos I e II do Código Tributário Nacional veda a interpretação extensiva da legislação tributária no tocante a exclusão do crédito tributário e concessão de isenção, devendo a mesma ter interpretação literal.

5. A base do ICMS/ST se dar na forma do art. 8º, da Lei Complementar nº 87/96, alcançando também os descontos incondicionais e bonificações, tendo em vista que: "o desconto ou a bonificação concedidos pelo substituto ao substituído tributário não são necessariamente repassados ao cliente deste último, de modo que inexiste direito ao abatimento da base de cálculo do ICMS na sistemática da substituição tributária "para frente" (progressiva)". (STJ. AgRg no REsp 953219/RJ. Segunda Turma. Relator Min. Herman Benjamin, julgado: 02/12/2010, publicação: 04/02/2011).

6. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que é recorrente RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA., ACORDAM os membros do Conselho de Contribuintes do Estado do Acre, por unanimidade de votos, pelo improvimento do recurso voluntário, tudo nos termos do voto do

Conselheiro Relator, que é parte integrante deste julgado. Participaram do julgamento os Conselheiros a seguir nominados: André Luiz Caruta Pinho (Presidente), Antônio Raimundo Silva de Almeida (Relator), Mateus Nascimento Calegari, Hilton de Araújo Santos, Camila Fontineli da Silva Caruta e Renato de Paula Lins. Presente ainda o Procurador do Estado Luis Rafael Marques de Lima. Sala das Sessões, Rio Branco, Capital do Estado do Acre, 24 de agosto de 2021.

André Luiz Caruta Pinho
Presidente

Antônio Raimundo S. de Almeida
Conselheiro - Relator

Luis Rafael Marques de Lima
Procurador do Estado

ESTADO DO ACRE
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Administrativo Tributário nº 2016/10/01550 - RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE : RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA.
ADVOGADO: não consta
RECORRIDA : DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
PROCURADOR DE ESTADO: LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA
RELATOR: Cons. ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto pelo contribuinte **RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA.**, já qualificado nos autos, no tocante a Decisão de nº 1380/2018, da lavra da Diretoria de Administração Tributária, na qual ratificou o Parecer de nº 1210/2017, do Departamento de Assessoramento Tributário, que julgou pela improcedência da impugnação, assim ementado:

> EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO RESUMIDO. ANTECIPAÇÃO SEM ENCERRAMENTO. REGISTRO EM CONTA GRÁFICA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DE 10%. CONVÊNIO ICMS 76/94. PRODUTO INSERIDO NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INCIDÊNCIA DESCONTO INCONDICIONAL. VENDA INTERNA PARA ÓRGÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PREVISTA NO CONVÊNIO 73/04. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

Em sua peça recursal, o recorrente alega em síntese: a) a nulidade da notificação – ilegalidade da antecipação do ICMS/ST – exigência com base no Decreto Estadual nº 2.716/2015 e b) do princípio da boa-fé nos atos da recorrente.

Na forma do disposto no Regimento Interno deste Conselho, o Representante da Fazenda Estadual, na pessoa do Procurador Luís Rafael Marques de Lima, por intermédio do Parecer PGE/PF nº 128/2020, opinou pelo não conhecimento do recurso voluntário no tocante à violação do princípio da reserva legal, tendo em vista a inovação quanto aos argumentos suscitados, não conhecidos em primeiro grau e em relação à matéria remanescente, opinou ainda, pelo desprovimento do recurso voluntário, mantendo-se a decisão proferida pelo órgão de primeiro grau.

É o relatório.

Rio Branco – AC, 03 de agosto de 2021.

Cons. ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA
RELATOR

ESTADO DO ACRE
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Administrativo Tributário nº 2016/10/01550 - RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE: RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA.
ADVOGADO: não consta
RECORRIDA : DIRETORIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
PROCURADOR DE ESTADO: LUÍS RAFAEL MARQUES DE LIMA
RELATOR: Cons. ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA

VOTO DO RELATOR

No presente caso, o contribuinte **RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA.**, já qualificado nos autos, interpôs recurso voluntário no tocante a Decisão de nº 1380/2018, da lavra da Diretoria de Administração Tributária, na qual ratificou o Parecer de nº 1210/2017, do Departamento de Assessoramento Tributário, que julgou pela improcedência da impugnação.

Conheço do recurso voluntário, eis que presentes os requisitos de admissibilidade.

Em sede de impugnação, o contribuinte contestou a cobrança do imposto de notificações especiais referentes às operações interestaduais, juntando para tanto as notas fiscais.

Alegou, ainda, que vendeu tais produtos internamente para os Órgãos da Administração Pública Estadual requerendo o ressarcimento, na forma do Convênio ICMS 73/2004.

Aduziu, também, erro no cálculo do ICMS devido em razão de crédito a menor do ICMS de origem (Convênio ICM 65/88) e notas fiscais notificadas pelo valor bruto e não valor líquido.

Já em seu recurso voluntário, alegou em síntese: a) a nulidade da notificação – ilegalidade da antecipação do ICMS/ST – exigência com base no Decreto Estadual nº 2.716/2015 e b) do princípio da boa-fé nos atos da recorrente (prática reiterada, na forma do art. 100, do CTN).

Pois bem. Inicialmente, cumpre anotar que há no ordenamento jurídico pátrio dois tipos de substituição tributária: a progressiva (para frente) e a regressiva ou diferimento (para trás). O caso, ora em análise trata tão somente da substituição tributária progressiva.

A substituição tributária está expressamente prevista no artigo 150, §7º da CF/88, com a seguinte redação:

> 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.

Já a Lei Complementar Federal nº 87/1996 (Lei Kandir), editada com fulcro no art. 24, inciso I e §1º, conjugado com art. 146 da Constituição da República, estabelece:

> Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.
>
> Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.
>
> §1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.
> §2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.
>
> Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

> Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:
> I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
> II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
> a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
> b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
> c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.
> (...)

A respeito da responsabilidade tributária, prevê o artigo 128 do CTN:

> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Por sua vez, o Estado do Acre normatizou a substituição tributária progressiva (para frente) por intermédio da Lei Complementar Estadual nº 55/97 e regulamentou através do Decreto Estadual nº 08/98 (RICMS/AC) e suas alterações:

LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL Nº 55/97

> Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
> (...)
> XIV - da entrada ou do recebimento de mercadoria, do bem ou do serviço no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado, para efeito de exigência do imposto por substituição tributária;
> (...)
>
> Art. 6º A base de cálculo do imposto é:
> (...)
> VII - para fins de substituição tributária:
> a) em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
> b) em relação às operações ou prestações subseqüentes, o somatório das parcelas seguintes:
> 1) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto 2) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
> 3) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.
>
> Art. 21. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:
> (...)
> V - o do estabelecimento a que a lei atribui a responsabilidade pela retenção do imposto, no caso de mercadoria ou serviço sujeito ao regime de substituição tributária;

(...)
Art. 24. Fica atribuída a responsabilidade, na condição de substituto tributário, ainda que situado em outra unidade federada, a:
I - industrial, comerciante, cooperativa ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações antecedentes;
II - produtor, fabricante, extrator, engarrafado, gerador, inclusive de energia elétrica, industrial, distribuidor, importador, comerciante, adquirente em licitação pública de mercadoria importada do exterior apreendida ou abandonada, prestadores de serviços de transporte ou de comunicação ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações subseqüentes;
III - depositário a qualquer título, em relação à mercadoria depositada por contribuinte;
IV - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pelo imposto devido na contratação ou na prestação;
V - órgãos e entidades da administração pública, em relação ao imposto devido na aquisição de mercadorias e serviços;
VI - remetente da mercadoria, pelo pagamento do imposto devido na prestação de serviço de transporte contratado junto a autônomo ou a qualquer outro transportador não inscrito no cadastro de contribuinte do ICMS do Estado do Acre; e
VII - concessionária de energia elétrica e de serviço público de comunicação, pelas operações e prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes.

§ 1º A responsabilidade de que trata este artigo é atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive o diferencial de alíquotas de que trata o art. 20.

§ 2º A atribuição de responsabilidade por substituição tributária será implementada na forma do regulamento e:
I - poderá ser atribuída a qualquer das pessoas citadas neste artigo; e
II - poderá dar-se em relação às mercadorias relacionadas no Anexo Único desta lei, e nas seguintes hipóteses:
a) nas operações de venda de mercadorias pelo sistema porta a porta;
b) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores;
c) nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação; e
d) nas operações ou prestações previstas em convênio ou protocolo firmado com outras unidades da Federação celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, na forma da Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, após a ratificação pelo Estado do Acre.

DECRETO ESTADUAL Nº 08/98 – REGULAMENTO DO ICMS DO ESTADO DO ACRE – RICMS/AC

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
(...)
XIV - da entrada de mercadorias ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado, para efeito de exigência do imposto por substituição tributária;
(...)
Art. 5º A base de cálculo do imposto é:
(...)

VII - para fins de substituição tributária:
a) em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
b) em relação às operações ou prestações subseqüentes, o somatório das parcelas seguintes:
1) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
2) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
3) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Art. 20. O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:
(...)
V - o do estabelecimento a que a lei atribui a responsabilidade pela retenção do imposto, no caso de mercadoria ou serviço sujeito ao regime de substituição tributária;

DECRETO ESTADUAL Nº 2.716/2015, QUE ALTEROU O RICMS/AC

Art. 97-A. Será exigida a antecipação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, com encerramento da fase de tributação, nas operações com mercadorias inseridas no regime de substituição tributária, quando não realizada a retenção do imposto, sem prejuízo da aplicação da penalidade, quando cabível.

§ 1º A antecipação prevista no caput aplica-se inclusive às operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária interna estabelecida pela legislação, ainda que não exista o correspondente convênio ou protocolo.

§ 2º O encerramento da fase tributária prevista neste artigo implica que, com a realização do fato gerador presumido, não caberá a exigência de complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, ainda que o valor da operação seja superior ou inferior ao adotado como base de cálculo para fins de antecipação tributária com encerramento da fase de tributação, salvo no caso de erro, subfaturamento, ou outra circunstância que exija correção, ou a utilização da mercadoria em processo de transformação, industrialização ou outra circunstância semelhante que caracterize recomposição da cadeia de circulação.

§ 3º A base de cálculo do imposto a ser retido e recolhido na forma deste artigo será o equivalente à aplicação da Margem de Valor Agregado fixada no regulamento, sobre o valor da mercadoria constante do documento fiscal que acobertar a operação ou prestação, incluídos os valores do IPI, frete e carreto, seguro e outros encargos transferidos ao destinatário.

Assim, à luz da legislação acima, o Estado do Acre instituiu mediante a Lei Complementar Estadual nº 55/97 e regulamentou por intermédio do Decreto nº 08/98 (e suas alterações) as operações do ICMS-ST e, assim, não há em se falar de ilegalidade nessas operações.

Ademais, este Conselho de Contribuintes, por ser órgão administrativo, não tem competência constitucional e legal para apreciar eventual inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma jurídica, tendo em vista a competência privativa do Poder Judiciário.

Neste sentido, é a vedação trazida no art. 175, da Lei Complementar Estadual nº 07/1982:

> Art. 175. As decisões administrativas serão incompetentes para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade da lei, decreto ou portaria do Secretário de Estado.

Em seguida, passo a analisar a cobrança do imposto de operações interestaduais – ICMS/ST com medicamentos.

Indiscutivelmente, tais operações estão no campo de incidência do ICMS, devendo o imposto ser recolhido na forma do art. 97 - A, § 1º do Decreto Estadual nº 08/98 (alterado pelo Decreto Estadual nº 2716/2015), *verbis*:

> Art. 97-A. Será exigida a antecipação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, com encerramento da fase de tributação, nas operações com mercadorias inseridas no regime de substituição tributária, quando não realizada a retenção do imposto, sem prejuízo da aplicação da penalidade, quando cabível.
> § 1º A antecipação prevista no caput aplica-se inclusive às operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária interna estabelecida pela legislação, ainda que não exista o correspondente convênio ou protocolo.

Mesmo na hipótese do contribuinte, em um segundo momento, revender os medicamentos internamente à Administração Pública direta, suas fundações e autarquias, com base no Convênio ICMS 73/2004, não há a isenção das operações anteriores (antecipação tributária ou substituição tributária), tendo em vista que são autônomas as duas operações (interestadual e interna).

Ademais, **somente as vendas internas** para a Administração Pública estão contempladas com o benefício fiscal da isenção, conforme inteligência da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 73/2004, senão vejamos:

CONVÊNIO ICMS 73/04

Autoriza os Estados que menciona a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.

Cláusula primeira Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Mato Grosso, Pernambuco e Piauí autorizados a conceder isenção do ICMS em relação às **operações ou prestações INTERNAS**, relativas à aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Estadual Direta e pelas Fundações e Autarquias do Estado. (sem grifos no original)

Com relação ao pedido de ressarcimento, solicitado na forma do Convênio ICMS 73/2004, quando da venda internas para a Administração Pública Estadual, temos a dizer que o contribuinte deve recolher previamente o ICMS das operações anteriores (de forma antecipada ou pela sistemática de substituição tributária), além de cumprir os requisitos concessivos previstos no citado convênio e no Decreto nº 2401/2008:

CONVÊNIO ICMS 73/04

Autoriza os Estados que menciona a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.

Cláusula primeira Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Mato Grosso, Pernambuco e Piauí autorizados a conceder isenção do ICMS em relação às **operações ou prestações INTERNAS**, relativas à aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Estadual Direta e pelas Fundações e Autarquias do Estado.

(...)

§ 4º No caso de mercadorias ou serviços sujeitos ao regime de substituição tributária, o Estado pode autorizar a transferência do valor do ICMS retido por antecipação, a crédito do contribuinte substituído que realizou operação ou prestação subseqüente isenta, conforme dispuser a legislação estadual. (sem destaques no original)

DECRETO Nº. 2.401 DE 22 DE JANEIRO DE 2008

Ratifica e Incorpora à Legislação do Estado do Acre o Convênio ICMS nº 73, de 24 de setembro de 2004, e concede isenção do ICMS no caso que especifica.

Art. 1º Ficam isentas da incidência do ICMS as operações ou prestações internas com medicamentos, materiais médico, cirúrgico,

> ondonto-hospitalares e laboratoriais, destinados a órgãos da Administração Pública Direta Estadual, suas Fundações e Autarquias, quando realizadas através de procedimentos licitatórios público.
> **§ 1º A concessão da isenção de que trata o caput fica condicionada:**
> **I - ao desconto no preço, do valor equivalente ao imposto dispensado;**
> **II- à indicação, no respectivo documento fiscal do:**
> **a) valor do desconto**;
> b) número e a data da Nota de Empenho e o código da Unidade Executora.
> III - à comprovação de inexistência de similar produzido no país, na hipótese de qualquer operação com mercadorias importadas do exterior. (destaques nossos)

Portanto, a isenção prevista no Convênio ICMS 73/2004 trata de benefício fiscal condicionado ao cumprimento de requisitos concessivos, elencados na forma do art. 1º, do referido convênio e quando não atendidos, o contribuinte não faz jus a isenção.

Acrescento, ainda, que diante da ausência do recolhimento do ICMS na operação anterior neste feito (no caso, a operação interestadual), não há em que se falar de ressarcimento.

Deve, também, registrar que o art. 111, incisos I e II do Código Tributário Nacional veda a interpretação extensiva da legislação tributária no tocante a exclusão do crédito tributário e concessão de isenção, devendo a mesma ter interpretação literal, *verbis*:

> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
> I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
> II - outorga de isenção;
> III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Interpretação literal é aquela em que não cabe ao intérprete qualquer margem de discricionariedade ou mesmo elasticidade na aplicação da norma. São aquelas hipóteses em que o intérprete deve aplicar a lei conforme ela fora elaborada, sem estender ou restringir os conceitos que envolvem a incidência tributária.

Tal regra deve ser entendida e compreendida no sentido de que as normas reguladoras do direito tributário que versem sobre as situações descritas neste artigo não comportam interpretação extensiva ou ampliativa.

Na mesma linha de raciocínio é a doutrina de José Julberto Meira Júnior (2014, p. 295):

> Interpretação literal é aquela em que não cabe ao intérprete qualquer margem de discricionariedade ou mesmo elasticidade na aplicação da norma. São aquelas hipóteses em que o intérprete deve aplicar a lei conforme ela fora elaborada, sem estender ou restringir os conceitos que envolvem a incidência tributária. (Código Tributário Nacional Anotado. Coordenadores: Fábio Artigas Grillo e Roque Sérgio D´Andrea Ribeiro da Silva. OAB/PR. Escola Superior da Advocacia, Curitiba, 2014)

Nesse sentido, vejamos as jurisprudências dos Tribunais pátrios:

> Ementa: (...) I. Segundo o disposto no art. 111, II, do CTN, a legislação tributária que outorga a isenção deve ser interpretada literalmente. (...) (STJ. AGResp 636134/SC. Rel.: Min. Denisa Arruda. 1ª Turma. Decisão: 12/12/06, DJ de 01/02/07, p. 395.)
>
> Ementa: (...) I. O art. 15, § 1º, III, a, da Lei 9.249/95, que fixa alíquota menor para a tributação de serviços hospitalares relativamente aos demais serviços, é norma de isenção parcial, não comportando interpretação analógica ou extensiva, nos termos do art. 111, II, do CTN. (...) (STJ. REsp 873944/RS. Rel.: Min. Castro Meira. 2ª Turma. Decisão: 05/12/06. DJ de 14/12/06, p. 338.)
>
> Ementa: (...) o art. 111, I, do CTN determina a interpretação literal da lei, ou dispositivos de lei, sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário. (...) (STJ. AGREsp 450052/RS. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. Decisão: 24/06/03. DJ de 04/08/03, p. 230.)
>
> Ementa: (...) II. Nos termos do art. 111 do CTN, a interpretação das normas de índole tributária não comportam ampliações ou restrições, e, sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, deve prevalecer aquela que mais se aproxima do elemento literal. (...) (TRF 2ª Região. AMS 94.02.14085-9/RJ. Rel.: Des. Federal Poul Erik Dyrlun. 6ª Turma. Decisão: 15/12/04. DJ de 10/01/05, p. 52.)

Razão também não assiste ao Recorrente com relação aos descontos incondicionais, pois a base do ICMS/ST se dar na forma do art. 8º, da Lei Complementar nº 87/96, alcançando os descontos incondicionais e bonificações, tendo em vista que: "o desconto ou a bonificação concedidos pelo substituto ao substituído tributário não são necessariamente repassados ao cliente deste último, de modo que

inexiste direito ao abatimento da base de cálculo do ICMS na sistemática da substituição tributária "para frente"". (STJ. AgRg no REsp 953219/RJ)

Neste sentido, é o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

> AgRg nos EREsp 953219 /RJ AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGENCIA EM RECURSO ESPECIAL 2011/0116374-2
> **Relator(a) Ministro** ARNALDO ESTEVES LIMA (1128)
> **Órgão Julgador** S1 - PRIMEIRA SEÇÃO
> **Data do Julgamento** 11/06/2014
> **Data da Publicação/Fonte** DJe 20/06/2014
> **Ementa**
> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. **ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCONTO INCONDICIONAL. MATÉRIA PACIFICADA**. SÚMULA 168/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.
> 1. O Supremo Tribunal Federal, na interpretação do preceito contido no art. 150, § 7º, da Constituição Federal, decidiu que, na sistemática de substituição tributária, se assegura a restituição tão somente se o fato gerador presumido não se realizar (ADI 1.851/AL, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ 15/5/02).
> **2. Na linha desse entendimento, para a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob o regime de substituição tributária, integra a base de cálculo do ICMS os valores correspondentes às mercadorias dadas em bonificação, assim como ocorre no tocante aos descontos incondicionais (EREsp 715.255/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, Primeira Seção, DJe 23/2/11).**
> 3. "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado" (Súmula 168/STJ).
> 4. Agravo regimental não provido.

> AgRg no REsp 953219 /RJ AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2007/0114311-6
> **Relator(a) Ministro** HERMAN BENJAMIN (1132)
> **Órgão Julgador** T2 - SEGUNDA TURMA
> **Data do Julgamento** 02/12/2010
> **Data da Publicação/Fonte** DJe 04/02/2011
> **Ementa**
> PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO COMPROVADA. **ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". DESCONTO INCONDICIONAL. BASE DE CÁLCULO. ART. 8º DA LC 87/1996. PRECEDENTES**.
> 1. É pacífico no STJ que a decisão que soluciona a lide com fundamentos suficientes, ainda que não enfrente todos os argumentos das partes, não viola o art. 535 do CPC.
> 2. **A Segunda Turma fixou o entendimento de que o desconto ou a bonificação concedidos pelo substituto ao substituído tributário não são necessariamente repassados ao cliente deste último, de modo que inexiste direito ao abatimento da base de cálculo do ICMS na**

> **sistemática da substituição tributária "para frente"**.
> 3. É inquestionável que, se não houvesse substituição tributária, o desconto incondicional não integraria a base de cálculo do ICMS na primeira operação (saída do fabricante para a distribuidora), aplicando-se o disposto no art. 13, § 1º, II, "a", da LC 87/1996.
> 4. Em se tratando de substituição tributária, no entanto, a base de cálculo refere-se ao preço cobrado na segunda operação (saída da mercadoria da distribuidora para o seu cliente), nos termos do art. 8º da LC 87/1996. Inviável supor, sem previsão legal, que o desconto dado pela fábrica, na primeira operação, seja repassado ao preço final (segunda operação).
> 5. Entendimento pacificado pela Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 715.255/MG, e reafirmado pela Segunda Turma, ao apreciar o REsp 1.041.331/RJ.
> 6. Agravo Regimental não provido.

Com relação aos seguintes questionamentos: erro no cálculo do ICMS devido em razão de crédito a menor do ICMS de origem (Convênio ICM 65/88), e notas fiscais notificadas pelo valor bruto e não valor líquido, tenho o mesmo entendimento da decisão recorrida.

No que concerne a alegação do princípio da boa-fé nos atos da recorrente (prática reiterada, na forma do art. 100, do CTN), temos a dizer que o mesmo não juntou neste feito quaisquer documentos que pudessem comprovar eventuais práticas reiteradas do Fisco Estadual.

Com essas considerações, entendo que a decisão recorrida não merece quaisquer reparos e, assim, nego provimento ao recurso voluntário do contribuinte **RECOL DISTRIBUIÇÃO E COMÉRCIO LTDA.**

É como voto.

Sala das Sessões, 24 de agosto de 2021.

Cons. ANTÔNIO RAIMUNDO SILVA DE ALMEIDA
RELATOR