

Acórdão: 20.709/15/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000594348-79  
Impugnação: 40.010137548-58  
Impugnante: Artecola Química S/A  
CNPJ: 44.699346/0009-52  
Proc. S. Passivo: Joneslei Kniss  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título de ICMS/ST, em virtude da devolução da mercadoria. Tendo restado comprovada nos autos a devolução da mercadoria e que, portanto, não seria realizada operação posterior, bem como demonstrado o cumprimento aos requisitos impostos no art. 166 do Código Tributário Nacional, deve ser restituído a Impugnante o valor pleiteado.**

**Impugnação procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

**Do Pedido de Restituição**

A ora Impugnante protocolou pedido de restituição de ICMS (fl. 02), alegando, em síntese, que o pedido refere-se ao ICMS/ST destacado na Nota Fiscal n.º 24.007, emitida como venda para a Silver Indústria, Comércio e Acessórios para Construção Civil Ltda., que não a recebeu. Afirma que, na ocasião a mercadoria não recebida retornou ao Estado de São Paulo acobertada pela Nota Fiscal n.º 24.030. Junta os documentos de fls. 03/23 e pede a restituição do valor do imposto destacado na Nota Fiscal n.º 24.007.

**Do Termo de Notificação**

Às fls. 23/24 consta o Termo de Notificação à Requerente para que apresente documentos.

A Requerente é regularmente cientificada conforme documento de fl. 26, tendo sido acostados aos autos os documentos de fls. 27/39.

**Do Indeferimento do Pedido de Restituição**

Conforme parecer de fls. 40/44, o pedido é indeferido, tendo a Requerente sido regularmente notificada nos termos dos documentos de fls. 46/47.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 47/59, alegando em resumo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- é sociedade empresária com atuação em todo território nacional, cujo objeto social preponderante consiste na fabricação de adesivos e selantes, sujeitando-se ao recolhimento do ICMS e, em determinados casos, do ICMS/ST;

- em 23 de janeiro de 2014, faturou mercadorias de sua produção para a Silver Indústria e Comércio de Acessórios para Construção Civil Ltda., localizada em Pouso Alegre/Minas Gerais e recolheu o ICMS/ST decorrente de tal operação aos cofres públicos do Estado de Minas Gerais;

- ocorre que a empresa Silver recusou-se a receber as mercadorias descritas no DANFE n.º 24.007, em razão da divergência de valores nela constantes, conforme informação e carimbo da empresa constantes no verso do referido DANFE;

- diante da não ocorrência do fato gerador do ICMS/ST, protocolou pedido de restituição do referido tributo, preenchendo todos os requisitos necessários para o seu deferimento, conforme disposto no art. 78 do RICMS;

- contudo, em 10 de dezembro de 2014, foi intimada do indeferimento do pedido de restituição;

- o fato gerador do ICMS ocorre, necessariamente, com o acontecimento de uma operação mercantil, não verificada no presente caso;

- não ocorrendo a transferência de domínio das mercadorias ou a mudança de titularidade dos bens transferidos, não se aperfeiçoa o fato gerador do ICMS, pois não há realização de "operações jurídicas", conforme ocorreu no presente caso;

- além de não transferir a propriedade das mercadorias para empresa Silver, não recebeu nenhuma importância monetária pela operação em questão em decorrência da recusa no recebimento das mercadorias pela empresa adquirente;

- salta aos olhos a não ocorrência do fato gerador do ICMS/ST;

- o ICMS/ST sequer deveria ter sido recolhido aos cofres públicos em razão da ausência do fato gerador do tributo em questão;

- conforme restou comprovado o fato gerador do ICMS não ocorreu no presente caso, em decorrência da recusa no recebimento das mercadorias e, conseqüentemente, do cancelamento da operação mercantil;

- diante de tal fato, é irrefutável a necessidade do Estado de Minas Gerais em repetir o valor recolhido;

- o art. 78 do RICMS traz os requisitos necessários para que o contribuinte recupere o ICMS recolhido aos cofres do Estado de Minas Gerais, em razão do retorno integral da mercadoria não entregue ao destinatário;

- não obstante tenha comprovado o preenchimento de todos os requisitos previstos no aludido dispositivo, a Administração Fazendária indeferiu o pedido de repetição do ICMS, sob a suposta alegação de que no DANFE não constava a aposição do carimbo do Posto Fiscal do trajeto normal do transportador;

- ocorre que, conforme se extrai do referido artigo, a oposição do carimbo pelo Posto Fiscal, somente torna-se requisito indispensável, quando existente um Posto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fiscal no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador, o que não ocorreu no caso, como se verifica do mapa apresentado;

- no caso, as mercadorias estavam no sul do Estado de Minas Gerais (Pouso Alegre/MG) retornando ao interior do Estado de São Paulo (Tatuí/SP);

- é evidente que ao seguir o itinerário normal de transporte não passou por qualquer Posto Fiscal (localizado no sentido da BR-381 do Estado de Minas Gerais para o Estado de São Paulo), o que afasta por completo a exigência da aposição do visto da fiscalização no verso DANFE;

- desta forma, por ter cumprido todos os requisitos previstos no art. 78 do RICMS, deve ser deferido o pedido de restituição pleiteado pela Impugnante;

- caso não seja este o entendimento, o que se admite apenas para fins de argumentação, há de ser considerado que o suposto descumprimento do inciso I do § 3º do art. 78 do RICMS representa mero descumprimento de obrigação acessória que não inviabiliza a busca pela verdade material dos fatos em questão;

- não resta dúvida no presente caso que o negócio jurídico celebrado com a empresa Silver foi cancelado;

- o processo administrativo fiscal tem como princípio fundamental a busca pela verdade material;

- não obstante supostamente não tenha cumprido o requisito constante no § 3º do art. 78 do RICMS, não concluiu qualquer ato mercantil que ensejasse a exigência do ICMS/ST recolhido aos cofres públicos;

- é evidente a afronta ao princípio da razoabilidade em razão da desmedida exigência realizada pela Administração Fazendária, diante da comprovação dos fatos;

- considerando que não havia Posto Fiscal no trajeto percorrido pela transportadora, há que se reconhecer a desnecessidade de visto no verso do DANFE n.º 24.007 para reconhecer o direito a repetição do ICMS/ST recolhido.

Ao final, requer a procedência da impugnação, a fim de deferir o pedido de restituição do indébito tributário de ICMS/ST.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco manifesta-se às fls. 79/87, refutando os argumentos da peça de defesa, sob os seguintes fundamentos, em resumo:

- a afirmação da Impugnante de que se sujeita ao recolhimento do ICMS e do ICMS/ST confirma sua condição de contribuinte e, portanto a condiciona à prestação de obrigações principal e acessórias;

- da análise do DANFE n.º 24.007, contata-se que a Impugnante vendeu as mercadorias nele descritas para a empresa Silver Indústria e Comércio de Acessórios para a Construção Civil Ltda.;

- no verso do citado DANFE, há um carimbo da empresa Silver com a notação “ nota recusada, por divergência de valores ”(sic), mas ausentes a declaração do transportador e o carimbo do Posto Fiscal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a Impugnante equivocou-se ao falar em cancelamento, dado que o DANFE não foi cancelado e as mercadorias foram remetidas ao destinatário;
- também incorre em erro em não reconhecer a ocorrência do fato gerador, tendo em vista que houve uma saída de mercadoria de seu estabelecimento com destino a outro contribuinte (inciso VI do art. 2º do RICMS);
- equívoco maior comete a Impugnante ao tentar induzir o Fisco a acreditar que preencheu todos os requisitos do art. 78 do RICMS para a obtenção do deferimento do pedido de restituição, o que não ocorreu, pois não foi atendido o § 2º do art. 78, uma vez que não há declaração do transportador e nem § 3º, pois não há o carimbo do Posto Fiscal no verso do DANFE;
- de acordo com o art. 6º da Lei n.º 6.763/75, o fato gerador do ICMS ocorre na saída de mercadoria, a qualquer título;
- quando alega que a restituição é devida, pois não houve transferência de domínio das mercadorias ou mudança de titularidade, em função de uma suposta recusa pelo destinatário, nem recebimento de importância monetária, a Impugnante não considera o não cumprimento dos requisitos elencados no art. 78 do RICMS, indispensável à recuperação do imposto;
- em que pese a alegação da Contadora de que o fato gerador do ICMS/ST não ocorreu, cabe ao Fisco comprovar o retorno das mercadorias, o qual pode ser atestado, de acordo com a legislação tributária, mediante o carimbo do Posto Fiscal no verso do DANFE e a declaração do transportador;
- diante da falta da aposição do carimbo do Posto Fiscal e da declaração do transportador no verso do DANFE, não fica comprovada a saída de mercadoria de Minas Gerais e não é possível a recuperação do imposto.
- o reconhecimento da Impugnante de que o direito à restituição do ICMS recolhido decorre do cumprimento dos requisitos previstos nos §§ 1º a § 3º do art. 78 do RICMS só corrobora o entendimento do Fisco;
- ao contrário do que alega a Contadora, o não atendimento aos requisitos do art. 78 do RICMS não se consubstancia em mero descumprimento de obrigação acessória, mas da falta de cumprimento de exigência prevista na legislação tributária para recuperação do imposto, o que torna impossível o deferimento do seu pleito;
- a afirmação de que não existe Posto de Fiscalização no trajeto percorrido pelo transportador não pode ser aceita, dado que o Estado de Minas Gerais mantém em funcionamento um Posto, 24 horas por dia, durante toda a semana, na Rodovia Fernão Dias, na cidade de Extrema/Minas Gerais;
- além da falta de aposição de carimbo no verso do DANFE, falta, também, a declaração do transportador do motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue;
- a exigência do cumprimento do art. 78, § 3º é ponto importante na busca pela verdade material, pois quando o auditor fiscal põe o carimbo no verso da nota

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscal, ele atesta o retorno das mercadorias, podendo inclusive efetuar a conferência física das mercadorias no veículo transportador;

- a ausência de declaração do transportador no verso do DANFE também corrobora a decisão do Fisco;

- como a Impugnante não possui respaldo na legislação tributária que justifique a restituição do imposto recolhido, não há que se falar em enriquecimento ilícito do Estado de Minas Gerais;

- o entendimento da Contendora de que a exigência da Administração Fazendária afrontaria o princípio da razoabilidade não se harmoniza com a doutrina, pois este só pode ser invocado quando existe discricionariedade no ato administrativo;

- tendo em vista o não cumprimento às determinações previstas no RICMS, não pode ser deferido o pleito da Impugnante sem que se cometa o desrespeito à legislação tributária.

Ao final, pede o indeferimento ao pedido de restituição apresentado e a improcedência da impugnação.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara analisar a impugnação apresentada contra o indeferimento do pedido de restituição apresentado pela ora Impugnante em 04 de setembro de 2014. Tal indeferimento se deu com fundamento no parecer fiscal de fls. 40/44, o qual se baseia na falta de aposição do carimbo do Posto de Fiscalização, nos termos do inciso I do § 3º do art. 78 do RICMS para opinar pelo indeferimento do pedido, como se vê da seguinte parte (último parágrafo da fl. 42):

Na cópia, frente e verso, do DANFE nº 24.007 que acobertou o retorno da mercadoria, não se verifica a aposição do carimbo do Posto de Fiscalização, conforme preceitua o artigo 78 da Parte Geral do RICMS.

A Impugnante, tendo em vista a atividade por ela praticada (Contrato Social de fls. 04/12), qual seja, fabricação e venda de adesivos e selantes, sujeita-se ao recolhimento do ICMS, por vezes, sob o regime de substituição tributária.

Nesta condição, em 23 de janeiro de 2014, a Impugnante vendeu mercadorias de sua produção para a empresa Silver Indústria e Comércio de Acessórios para Construção Civil Ltda., localizada na cidade de Pouso Alegre/Minas Gerais, conforme Nota Fiscal n.º 24.0076 (DANFE de fl. 18).

Apesar de não ser contribuinte mineira, a Impugnante, nos termos da legislação aplicável ao caso, item 11 do Anexo XV do RICMS/02 que lhe atribui a condição de responsável pelo imposto, recolheu o ICMS devido por substituição tributária decorrente da operação realizada aos cofres públicos do Estado de Minas Gerais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, a destinatária - Silver Indústria e Comércio de Acessórios para Construção Civil Ltda. recusou-se a receber as mercadorias descritas no DANFE n.º 24.007, em razão da divergência de valores nela constantes, conforme informação e carimbo da empresa constantes no verso do referido documento (fl. 19).

Veja-se que há carimbo da Secretaria de Estado de Fazenda no corpo do DANFE n.º 24.007 (fl. 18) por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro.

Diante do cancelamento da operação em comento, a Impugnante protocolou pedido de restituição do tributo recolhido relativo à operação.

Contudo, em 10 de dezembro de 2014 (fl. 47), a Impugnante foi intimada da decisão proferida por meio da qual a Receita Estadual de Minas Gerais indeferiu o pedido de restituição do ICMS/ST.

O ICMS incide sobre operações de circulação de mercadoria assim entendidas aquelas em que haja transferência de titularidade da mercadoria, conforme pacífica e reiteradamente já decidiram os nossos tribunais superiores.

Portanto, o fato gerador do ICMS, nos termos do art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 e art. 2º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96 ocorre, necessariamente, com o acontecimento de uma operação mercantil que, em regra, corresponde a uma saída física de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, com a intenção de comercializá-la.

A operação mercantil é, assim, o fato imponível da hipótese de incidência tributária do ICMS.

Nesta linha, não ocorrendo a transferência de domínio das mercadorias ou a mudança de titularidade dos bens transferidos, não se aperfeiçoa o fato gerador do ICMS.

No caso, a Impugnante vendeu alguns dos seus produtos para a Silver Indústria e Comércio de Acessórios para Construção Civil Ltda. localizada no Estado de Minas Gerais. Porém tal operação não se concretizou, tendo em vista a recusa do recebimento das mercadorias pela referida empresa. Desta feita, apesar da intenção de realização do fato gerador, este não se concretizou, pois a transferência de titularidade da mercadoria não ocorreu. A operação de venda não se materializou, não se consumou.

Ressalte-se haver nos autos provas de que a Impugnante não transferiu a propriedade das mercadorias para Silver Indústria e Comércio de Acessórios para Construção Civil Ltda. Some-se que não há qualquer comprovação de que a Defendente tenha recebido nenhuma importância monetária pela operação.

Assim, não ocorreu do fato gerador do ICMS no presente caso.

Não bastasse a inoccorrência do fato gerador do ICMS, claro está que não haverá operação subsequente dentro do Estado de Minas Gerais com esta mesma mercadoria.

O ICMS devido por substituição tributária visa, exatamente, alcançar, por antecipação, as operações subsequentes com a mesma mercadoria. Não ficando

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

caracterizada a ocorrência nem mesmo da primeira operação, como é o caso em tela, impossível se presumir a ocorrência de outras operações, dentro do Estado de Minas Gerais, com esta mesma mercadoria.

Neste diapasão, o ICMS/ST recolhido pela Impugnante fica ainda mais distante da realidade e de sua hipótese de incidência.

A Impugnante promoveu o recolhimento do imposto por substituição tributária, pois acreditava que a operação se realizaria, o que não ocorreu.

Sendo indevido o recolhimento do ICMS em questão é devida a repetição do montante recolhido pela Impugnante aos cofres públicos.

O indeferimento do pedido de restituição pelo Fisco se deu com base em questões formais.

Destaque-se aqui que o parecer de fls. 40/44 apenas é fundamentado na inobservância do inciso I do § 3º do art. 78 do RICMS, o qual determina a necessidade de aposição do carimbo do Posto Fiscal do trajeto normal do transportador.

Também o documento enviado à ora Impugnante intimando-a do indeferimento é fundamentado exclusivamente na falta de aposição do carimbo fiscal, senão veja-se o seguinte parágrafo transcrito de tal documento (fl. 46), *in verbis*:

O indeferimento do pedido de restituição se deu pelo fato de no verso da DANFE 27.007 que acobertou o retorno da mercadoria, não havia a aposição do carimbo do Posto Fiscal do trajeto normal do transportador, nos termos do art. 78, da Parte Geral, do RICMS.

Na manifestação fiscal consta, também, o descumprimento do § 2º do art. 78 da Parte Geral do RICMS/02.

Cumprir analisar o citado art. 78 do RICMS, que assim determina:

Art. 78. O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso anterior no livro Registro de Entradas, nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações com Crédito do Imposto";

III - manter arquivados, pelo prazo previsto no inciso I do § 1º do artigo 96 deste Regulamento, a 1ª via da nota fiscal ou a via do DANFE que acobertou ou acompanhou o trânsito da mercadoria, anotando a ocorrência no respectivo documento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Na hipótese do caput deste artigo:

I - a mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída, que terá seu prazo de validade renovado a partir da data da declaração prevista no parágrafo seguinte;

II - a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CTCR que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no artigo 10 da Parte 1 do Anexo IX.

§ 2º - O transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignarão, no verso da nota fiscal ou do DANFE, o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, deverá apor no verso do documento o carimbo relativo à sua inscrição no CNPJ.

§ 3º - A recuperação do imposto somente será possível no caso em que:

I - a nota fiscal ou o DANFE que acobertou ou acompanhou o retorno contenha o visto do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador;

II - o contribuinte tenha observado o disposto nos parágrafos anteriores.

(grifos não constam do original)

O argumento do Fisco quanto ao descumprimento do § 2º do art. 78 da Parte Geral deixa de ser considerado nesta decisão principalmente por não ter sido o fundamento do ato de indeferimento contra o qual foi apresentada a impugnação ora apreciada.

Considerar tal argumento posto em manifestação contra a qual a Impugnante não teve oportunidade de se contrapor, feriria o princípio da ampla defesa e do contraditório.

Ademais, este argumento deixa de ser relevante face a declaração do destinatário da mercadoria que não foi contestada pela Fiscalização.

Some-se, ainda, que, conforme se extrai do art. 78 citado, a oposição do carimbo pelo Posto Fiscal no DANFE, somente torna-se requisito indispensável, quando existente um Posto Fiscal no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador.

Sustenta a Impugnante que no trajeto de retorno das mercadorias do Estado de Minas Gerais para o Estado de São Paulo (através da rodovia Fernão Dias - itinerário normal percorrido pelo transportador) não há Posto Fiscal do Estado Mineiro que possibilitasse o cumprimento do requisito em questão.

Já a Fiscalização afirma que o Estado de Minas Gerais mantém em funcionamento um Posto, 24 (vinte e quatro) horas por dia, durante toda a semana, na Rodovia Fernão Dias, na cidade de Extrema/Minas Gerais.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo mapa apresentado pela Impugnante não há Posto Fiscal no trajeto percorrido pela transportadora por ela contratada, o que tornaria dispensável a aposição do carimbo no verso do DANFE pelo referido Posto, conforme disposto no art. 78, § 3º, inciso I do RICMS.

Assim, o transportador contratado pela Impugnante, ao seguir o itinerário normal de transporte não teria passado por qualquer Posto Fiscal, o que afastaria a exigência da aposição do visto da Fiscalização no verso do DANFE.

Portanto, considerando este argumento da Impugnante diante da verdade material demonstrada nos autos e inoccorrência do fato gerador, deve ser a ela restituído o valor do imposto recolhido aos cofres públicos mineiros relativo a operação que não ocorreu.

Verifica-se, ainda, que se encontram cumpridos os requisitos previstos no art. 166 do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente a impugnação. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Luciana Goulart Ferreira e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 25 de março de 2015.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Relatora**