

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.598/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000664670-61
Impugnação: 40.010143148-60
Impugnante: Mercedes-Benz do Brasil Ltda.
IE: 367195596.05-86
Proc. S. Passivo: Neli Avelino de Brito/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Impugnante, estabelecida em outra unidade da Federação e inscrita no Cadastro de Contribuintes do estado de Minas Gerais na condição de substituta tributária, pela utilização em forma de créditos de valores indevidos e irregularmente lançados na GIA/ST, mais especificamente nos campos 14 (ICMS devolução de mercadorias). Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso XXVI. Excluídas as exigências relativas à majoração da multa isolada em virtude da revogação do inciso I do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75, pela Lei n.º 22.549/17, nos moldes do art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo e inscrita no Cadastro de Contribuintes de Minas Gerais, na condição de substituta tributária, em virtude do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST relativo a devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais.

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento) tendo em vista a constatação da primeira reincidência em autuação com mesma penalidade, conforme art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, por procuradoras regularmente constituídas, Impugnação tempestiva às fls. 44/49, em síntese, aos seguintes argumentos:

- tem como objeto social a fabricação, montagem e comercialização de veículos automotores, bem como a compra, venda, importação e exportação de automóveis, realizando a apuração e recolhimento dos tributos incidentes sobre suas operações, bem como a transmissão de suas obrigações acessórias, que incluem a apuração do ICMS/ST e a transmissão das GIAs-ST;

- em 16 de dezembro de 2016 tomou conhecimento do Auto de Início de Ação Fiscal n.º 10.000019017.18 e, tempestivamente, atendeu ao solicitado, apresentando: (a) relação das notas fiscais de entrada emitidas cujas mercadorias não entregues ao destinatário, bem como as cópias das notas fiscais de faturamento, notas fiscais de cancelamento e notas fiscais de refaturamento dos veículos e (b) relação das notas fiscais lançadas no campo 14 da GIA-ST, relativas às devoluções de mercadorias dos meses de junho e novembro de 2014, julho de 2015 e abril de 2016, bem como as cópias das GIAs/ST dos períodos mencionados;

- embora tenha demonstrado o adequado tratamento fiscal das devoluções ocorridas nos períodos em referência, foi surpreendida com o lançamento;

- não pode a Autoridade Administrativa concluir, apenas pelos documentos e informações disponibilizados quando do atendimento ao Auto de Início de Ação Fiscal que tenha sido infringido preceito legal e recolhido menos imposto do que o devido, uma vez que as devoluções de fato ocorreram e foram lançadas nos campos das GIAs/ST para este fim destinadas;

- não há que se falar em apropriação indevida de créditos de ICMS/ST, pois as devoluções das mercadorias de fato ocorreram, conforme documentos apresentados;

- embora a legislação vigente mencione que, nas hipóteses de devolução de mercadorias em operações interestaduais, o contribuinte substituído possa pleitear a restituição do ICMS/ST recolhido, com a consequente emissão de nota fiscal de ressarcimento, não foi o que ocorreu nos períodos em referência e, ainda que reste caracterizada falha procedimental neste aspecto, partindo da análise dos documentos e informações ora apresentadas, não há dúvidas de que não houve qualquer prejuízo ao Erário, posto que não houve recuperação dos valores atinentes ao ICMS/ST, pelos contribuintes substituídos perante Minas Gerais, tendo ocorrido tão somente o creditamento dos respectivos montantes devolvidos;

- a exigência dos valores do referido Auto de Infração é ilegítima, pois não há dúvidas de que o fato gerador presumido não ocorreu e não houve ressarcimento do imposto em valor maior do que o devido;

- cita o Acórdão n.º 18.989/09/3ª.

Ao final, entendendo demonstrado documentalmente que as operações em questão não correspondem a fato que enseja a cobrança dos valores lançados por meio do Auto de Infração, pede seu cancelamento e a procedência integral da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

Em manifestação de fls. 87/96, o Fisco refuta os argumentos da peça de defesa, em resumo, aos fundamentos seguintes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a autuação fiscal decorre de constatação do recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão de apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias pelas concessionárias mineiras, e os valores foram apurados com base nos lançamentos efetuados no campo 14 da GIA/ST - ICMS de devolução de mercadorias, notas fiscais eletrônicas, informações e documentos apresentados pelo Contribuinte;

- constatada a devolução de mercadorias acobertadas por notas fiscais de clientes, sem a emissão das notas fiscais de ressarcimento pelos contribuintes substituídos, efetuou-se o estorno dos créditos do imposto apropriado indevidamente;

- conforme demonstrado no Auto de Infração e confirmado pela própria Autuada, em sua defesa, ela, de fato, se apropriou de créditos de ICMS/ST de devoluções de mercadorias, cujos valores foram lançados diretamente no campo 14 da GIA/ST, sem a posse de notas fiscais de ressarcimento emitidas pelos contribuintes substituídos e visadas pela Delegacia Fiscal, ferindo os arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS n.º 81/93;

- a Cláusula Terceira do Convênio ICMS n.º 81/93, do qual os estados de Minas Gerais e de São Paulo são signatários, prevê o ressarcimento da substituição tributária nas operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada estado possa dispor sobre o modo de ressarcimento destas operações;

- havendo aplicação da substituição tributária sobre a mercadoria e ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, existe a confirmação que o fato gerador presumido não ocorreu, possibilitando ao contribuinte substituído o direito a restituição do ICMS/ST recolhido a favor da unidade Federada de destino da mercadoria, nos termos do inciso I, art. 23, Parte I do Anexo XV do RICMS/02;

- contudo, deve-se atender as regras do art. 27 do Anexo XV do RICMS/02, o que, conforme reconhece a própria Autuada, não ocorreu;

- a própria Autuada admite que lançou diretamente no campo 14 da GIA/ST, o ICMS/ST oriundo de devoluções de mercadorias acobertadas por notas fiscais de terceiros/concessionárias mineiras e alega que esta é a finalidade deste campo, mas tal conclusão está equivocada, pois o documento que permite o crédito do ICMS/ST, em qualquer das modalidades de restituição, é a nota fiscal emitida para esse fim e devidamente visada pela Autoridade Fiscal. Posto isto, coube o estorno dos valores apropriados indevidamente;

- a Autuada admite que a legislação mencionada pelo Fisco dispõe que, nas hipóteses de devolução em operações interestaduais, é o contribuinte substituído quem pode pleitear a restituição do ICMS/ST recolhido, com a emissão da nota fiscal de ressarcimento e reconhece que não foi o que ocorreu, mas considera o lançamento efetuado uma falha procedimental, que não causou prejuízos;

- não assiste razão a Impugnante, tendo em vista o disposto nos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

- não poderia a Autuada, sem a respectiva nota fiscal de ressarcimento para acobertar o crédito do ICMS/ST, se abater do imposto devido a Minas Gerais;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- equivocou-se a Impugnante, ao citar o Acórdão n.º 18.989/09/3ª que trata da devolução de mercadoria tributada pelo regime de débito e crédito e o presente Auto de Infração trata da devolução, em operações interestaduais, de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, que tem legislação específica;

- em diversas ocasiões, este Egrégio Conselho de Contribuintes vem decidindo pela procedência integral dos lançamentos fiscais, nas hipóteses de devoluções de mercadorias tributadas por substituição tributária, quando descumpridos os arts. 23 a 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/02, conforme ementas transcritas citadas.

Ao final, pede a procedência do lançamento fiscal.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Impugnante, estabelecida no estado de São Paulo e inscrita no Cadastro de Contribuintes de Minas Gerais, na condição de substituta tributária, em virtude do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST relativo a devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais.

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 50% (cinquenta por cento) tendo em vista a constatação da primeira reincidência em autuação com mesma penalidade, conforme art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

O Fisco, visando confirmar a regularidade dos valores lançados no campo 14 da GIA/ST - ICMS de devolução de mercadorias, intimou a ora Impugnante pelo Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF n.º 10.000019017.18 (fls. 02/04), a apresentar as cópias das notas fiscais de entrada, de emissão própria, emitidas quanto do retomo integral de mercadorias não entregues ao destinatário e Relação das notas fiscais de entradas, de emissão de terceiros, referente devolução de mercadorias realizadas pelos clientes.

Em atendimento à citada intimação, a Defendente, por e-mail resposta (fl. 13), apresenta os seguintes documentos:

1. Planilha com a relação de notas fiscais de entrada, emitidas pela Impugnante de mercadorias não entregues ao destinatário, bem como as cópias da nota fiscal de faturamento, nota fiscal de cancelamento e refaturamento do veículo;

2. Planilha em Excel das notas fiscais lançadas no campo 14 da GIA/ST, relativas às devoluções de mercadorias dos meses junho e novembro de 2014, julho de 2015 e abril de 2016 e cópias GIAs/ST dos períodos mencionados, nas quais constam os dados das notas fiscais de devolução.

Da análise dos documentos apresentados, o Fisco constatou que as notas fiscais citadas no item 1 (documentos de fls. 14/17) não guardavam relação com o presente Auto de Infração, visto que o trabalho fiscal foi desenvolvido com base nos valores lançados no campo 14 da GIA/ST. Assim, analisou somente os documentos

relacionados na planilha de fl. 18, Notas Fiscais de devolução n.ºs 2651, 2866, 71 e 5604, emitidas por concessionárias mineiras e cujos valores foram lançados diretamente no Campo 14 da GIA/ST - ICMS devolução de mercadorias.

Assim, como pode ser visto do Auto de Infração e do Relatório Fiscal de fls.09/12, a autuação decorre de constatação do recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão de apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias pelas concessionárias mineiras, sem a observância dos requisitos legais estabelecidos nos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS n.º 81/93.

Os valores foram apurados com base nos lançamentos efetuados no campo 14 da GIA/ST - ICMS de devolução de mercadorias, notas fiscais eletrônicas, informações e documentos apresentados pela Impugnante em atendimento a intimação do Fisco.

Dispõe a Cláusula Terceira do Convênio ICMS n.º 81/93, do qual os estados de Minas Gerais e de São Paulo são signatários, sobre o ressarcimento da substituição tributária nas operações interestaduais, bem como sobre a possibilidade de que cada estado possa dispor sobre o modo de ressarcimento destas operações, a saber:

Cláusula terceira: Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.

§ 1º - O estabelecimento fornecedor de posse da nota fiscal de que trata o caput desta cláusula, visada na forma do § 5º poderá deduzir o valor do imposto retido, do próximo recolhimento à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.

§ 2º - Em substituição a sistemática prevista nesta cláusula, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.

§ 3º - O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido, não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição do respectivo produto pelo estabelecimento.

§ 4º - Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando da última aquisição do produto pelo estabelecimento proporcional à quantidade saída.

§ 5º - A nota fiscal emitida para fim de ressarcimento deverá ser visada pelo órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se o contribuinte; acompanhada de relação discriminando as operações interestaduais.

§ 6º - A critério do fisco de cada unidade federada, a relação prevista no parágrafo anterior poderá ser apresentada em meio magnético.

§ 7º - As cópias das GNR relativas às operações interestaduais que geraram o direito ao ressarcimento serão apresentadas ao órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se o contribuinte, no prazo máximo de 10 (dez) dias após o pagamento;

§ 8º - Na falta de cumprimento do disposto no parágrafo anterior, os órgãos fazendários não deverão visar nenhuma outra nota fiscal de ressarcimento do contribuinte omissa, até que se cumpra o exigido.

(grifo não constam do original)

Exercendo a competência atribuída pelo § 3º da Cláusula Terceira do Convênio ICMS n.º 81/93 o estado de Minas Gerais estabeleceu, nos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, regras a serem aplicadas no regime de substituição tributária, *in verbis*:

ANEXO XV

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto neste Capítulo.

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I - saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação;

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

§ 1º - O valor a ser restituído corresponderá:

I - ao valor do imposto retido, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria diretamente daquele que efetuou a retenção;

II - ao valor do imposto recolhido, no caso em que o contribuinte tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento;

III - ao valor corretamente informado na nota fiscal a título de reembolso, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento.

§ 2º - Não sendo possível estabelecer correspondência entre a mercadoria que motivou restituição e seu respectivo recebimento, a restituição será efetuada com base no valor do imposto retido, recolhido ou informado, conforme o caso, correspondente às últimas entradas anteriores ao ato ou fato que lhe deu causa.

§ 3º - Na hipótese de saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, o Fisco poderá exigir do remetente a comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário.

§ 4º - Nas hipóteses de redução de base de cálculo ou de redução de alíquota, após a retenção ou pagamento do imposto devido a título de substituição tributária, o valor do imposto, recolhido a maior será restituído ao contribuinte, relativamente às mercadorias em estoque no dia anterior à vigência da redução da base de cálculo ou da nova alíquota.

§ 5º - Na hipótese de perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda, o contribuinte deverá comprovar o fato:

Art. 24. O valor do imposto poderá ser restituído mediante:

I - ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;

II - abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

§ 1º - Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, em seu tratando de combustível derivado de petróleo, o ressarcimento será efetivado junto ao fornecedor da mercadoria.

§ 2º - O disposto no inciso II do caput, deste artigo não se aplica nas hipóteses em que o imposto deva ser recolhido até o momento da entrada da mercadoria no Estado.

§ 3º - O contribuinte que adquirir mercadoria relacionada no item 43 da Parte 2 deste Anexo de contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento e destiná-la a órgão da Administração Pública Estadual Direta, suas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fundações e autarquias, com a isenção prevista no item 136 da Parte 1 do Anexo I, poderá adotar modalidade de restituição estabelecida em resolução da Secretaria de Estado de Fazenda, alternativamente ao procedimento disposto nesta subseção.

Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte entregará arquivo eletrônico contendo os registros "10", "11", "88STES", "88STITNF" e "90", observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII.

.....
Art. 27. Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte emitirá nota fiscal tendo aquele como destinatário e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de ressarcimento, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

§ 1º - A nota fiscal de que trata o caput conterà, nos campos próprios, as seguintes indicações, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto:

I - nome, endereço e números de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e no. CNPJ do sujeito passivo por substituição;

II - como natureza da operação: "Ressarcimento de ICMS";

III - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;

b) a expressão: "Ressarcimento de ICMS/ST - art. 27 da Parte I do Anexo XV do, RICMS".

§ 2º - O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de ressarcimento, será escriturado:

I - pelo emitente, no livro Registro de Saídas, nas colunas Documentos Fiscais' e Observações, fazendo constar nesta a seguinte expressão: "Ressarcimento de ICMS/ST";

II - pelo destinatário, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à apuração do imposto por substituição tributária devido a este Estado, no quadro Outros Créditos ou Imposto Creditado, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Ressarcimento de ICMS/ST no vaiar de R\$ (indicação do valor)".

(grifos apostos para evidenciar a matéria em análise)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme demonstrado no Auto de Infração, a Impugnante, de fato, se apropriou de créditos de ICMS/ST de devoluções de mercadorias, cujos valores foram lançados diretamente no campo 14 da GIA/ST, sem a posse de notas fiscais de ressarcimento emitidas pelos contribuintes substituídos e visadas pela Delegacia Fiscal.

Nos termos das normas acima transcritas, havendo aplicação da substituição tributária sobre a mercadoria e ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, existe a confirmação que o fato gerador presumido não ocorreu, possibilitando ao contribuinte substituído o direito a restituição do ICMS/ST recolhido a favor da unidade Federada de destino da mercadoria (no caso, Minas Gerais), nos termos do inciso I, art. 23, Parte I do Anexo XV do RICMS/02.

Como pode ser visto acima, o art. 27 do Anexo XV do RICMS/02 dispõe que na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte substituído emitirá nota fiscal tendo aquele como destinatário e a apresentará a Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de ressarcimento, que será exarada na própria nota fiscal ou no respectivo Danfe. Assim, o contribuinte substituído (no caso, a Impugnante), só poderia abater do valor do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, por meio da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo contribuinte mineiro. No entanto, conforme reconhece a própria Impugnante, não foi o que ocorreu.

A Defendente, empresa inscrita no Cadastro de Contribuintes de Minas Gerais, por força de Protocolo, encontra-se obrigada a transmissão mensal da Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS – GIA/ST, contendo todas as operações com contribuintes mineiros.

A Impugnante admite que lançou diretamente no Campo 14 da GIA/ST, o ICMS/ST oriundo de devoluções de mercadorias acobertadas por notas fiscais de terceiros/concessionárias mineiras e alega que esta é a finalidade deste campo.

Contudo, tal entendimento encontra anteparo nas normas retrotranscritas. Nos termos das normas mineiras o documento que permite o crédito do ICMS/ST, em qualquer das modalidades de restituição, é a nota fiscal emitida para esse fim e devidamente visada pela Autoridade Fiscal, não se confundindo com aquela emitida pelos clientes para efeito de devolução da mercadoria. Este é o motivo do lançamento ora analisado pelo qual o Fisco promoveu o estorno dos valores apropriados indevidamente tendo em vista ausência do documento autorizativo do crédito, ou seja, a nota fiscal de ressarcimento visada pela autoridade competente.

A Defendente, apesar de reconhecer a norma estadual, considera ter ocorrido apenas uma falha procedimental, que não causou prejuízos ao Erário, já que não houve recuperação dos valores pelos contribuintes substituídos e sim o creditamento dos valores devolvidos.

No entanto, à luz das normas de regência da matéria, não é possível acolher a tese da Impugnante. Destaque-se que, a tomar para si o direito à restituição admitido somente ao contribuinte substituído, a Impugnante promoveu o recolhimento a menor do ICMS/ST devido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária compete, exclusivamente, ao contribuinte substituído, uma vez ter sido ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção. Assim, somente ele poderá pleiteá-la junto ao seu estado escolhendo, inclusive, a modalidade de restituição que mais lhe atende, pois o ressarcimento a sujeito passivo por substituição é apenas uma delas.

Logo, não poderia a Impugnante, sem a respectiva nota fiscal de ressarcimento para acobertar o crédito do ICMS/ST, se abater do imposto devido a Minas Gerais.

A Defendente cita o Acórdão n.º 18.989/09/3ª, que trata do aproveitamento indevido de crédito de ICMS em devolução de mercadorias e alega que o entendimento na decisão aplica-se ao presente caso.

Entretanto, analisando as decisões verifica-se que o indicado acórdão trata da devolução de mercadoria tributada pelo regime de débito e crédito e o presente caso trata da devolução, em operações interestaduais, de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária. Sendo as situações diferentes, também a legislação de regência de cada uma delas é distinta e específica.

Em relação a matéria tratada nos autos, em diversas ocasiões, este Egrégio Conselho de Contribuintes já decidiu pela procedência integral dos lançamentos fiscais. Como exemplo de tais decisões pode-se citar:

ACÓRDÃO N.º 20.900/15/2ª

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CONSTATADA A RETENÇÃO E RESPECTIVO RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDADA NO ESTADO DE SÃO PAULO, AO ESTADO DE MINAS GERAIS, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, NAS REMESSAS INTERESTADUAIS DE MEDICAMENTOS PARA CONTRIBUINTES MINEIROS, EM VIRTUDE DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS/ST DAS DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, DA MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO PREVISTA NO ART. 56, § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 E DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA CITADA LEI.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO N.º 22.438/17/3ª

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. CONSTATADO QUE A IMPUGNANTE RETEVE E RECOLHEU A MENOR ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA AO ESTADO DE MINAS GERAIS, INCIDENTE NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, EM DECORRÊNCIA DE A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO ESTAR EM DESACORDO COM O ESTABELECIDO NO ART. 19, INCISO I, ALÍNEA "B", ITEM 3, § 5º DO ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Portanto, corretas também as exigências da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 e da Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, todos da Lei n.º 6.763/75.

Registra-se que a multa isolada foi majorada com fulcro nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Todavia, o art. 79, inciso I, alínea "e" da Lei n.º 22.549/17 revogou o item 1 do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, a saber:

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

.....
e) o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53;
.....

Dispõe o art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional que a norma nova aplica-se a caso não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Sobre a matéria cumpre citar a obra *Direito Tributário Brasileiro*, atualizada pela Professora Misabel Abreu Machado Derzi (12ª edição – Editora Forense), a saber:

O inciso II do art. 106 do CTN estabelece três casos de retroatividade da lei mais benigna aos contribuintes e responsáveis, desde que se trate de ato ainda não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

definitivamente julgado. A disposição não o diz, mas, pela própria natureza dela, há de entender-se como compreensiva do julgamento, tanto administrativo, quanto judicial.

.....
Finalmente, no terceiro caso, à semelhança do art. 2º, parágrafo único, do CP, a pena menos severa da lei nova substitui a mais grave da lei vigente ao tempo em que foi praticado o ato punível.

.....
Desta forma, deve ser excluída a majoração da penalidade isolada por reincidência, tendo em vista que esta figura já não mais existe na legislação e não pode ser invocada para majorar penalidades a partir da edição da Lei n.º 22.549/17.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, excluir a majoração da multa isolada em virtude de revogação do item 1 do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 22 de agosto de 2017.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora**