

Acórdão: 21.767/18/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000834018-39
Impugnação: 40.010144609-63
Impugnante: ZF do Brasil Ltda.
IE: 001105535.05-78
Proc. S. Passivo: Fernanda Rodrigues Orly/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR. Constatação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária em razão da utilização, em forma de créditos, de valores indevidos e irregularmente lançados nas GIA/ST, mais especificamente nos campos 14 (ICMS devolução de mercadorias) e 15 (ICMS ressarcimento). Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades:

1- recolhimento à menor do ICMS, por substituição tributária, no período de 02/08/12 a 30/06/17, devido ao estado de Minas Gerais, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais estabelecidos nos arts. 22 a 31, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02;

2 – recolhimento à menor de ICMS por substituição tributária devido ao estado de Minas Gerais, no mês de abril de 2014, em razão do aproveitamento em duplicidade de crédito de ICMS/ST constante da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) nº 46.948, emitida em 31/03/14, cujo valor foi lançado nos meses de março e abril de 2014, no campo 15 da GIA/ST. Irregularidade reconhecida pela Autuada. Valores recolhidos conforme documentos anexados às fls. 65/69 do PTA.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 70/88, acompanhada dos documentos de fls. 89/125, alegando em síntese:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- sustenta que o lançamento deve ser cancelado visto que não se pode afastar o direito de crédito do imposto decorrente das operações de devoluções de mercadorias em virtude da falta de um elemento formal qual seja, emissão de notas fiscais de ressarcimento pelos Contribuintes mineiros, cuja obrigação a Impugnante não tem qualquer responsabilidade;

- destaca que a ausência de apresentação da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo contribuinte mineiro não é suficiente para justificar glosa do crédito de ICMS na medida em que no presente caso as operações de devolução ocorreram efetivamente, o que é incontroverso nos autos;

- assevera que é a norma regulamentar que dispõe sobre as obrigações acessórias para formalização do aproveitamento do crédito de ICMS/ST decorrente de devolução de mercadorias e, portanto, não se pode negar a própria sistemática tributária que é afeta ao ICMS, na qual um dos nortes maior é a regra da não cumulatividade;

- esclarece que remete mercadorias classificadas no código 87.08 da NCM/SH para adquirentes situados em Minas Gerais, sendo essas últimas tributariamente sujeitas ao Protocolo ICMS nº 41/08 e, no âmbito da legislação interna de Minas Gerais, na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02;

- cita que as mercadorias objeto da autuação estão sujeitas à Substituição Tributária por força do Protocolo nº 41/08, do qual Minas Gerais e São Paulo são signatários;

- aduz que a Fiscalização entendeu que os créditos de ICMS/ST que foram apropriados pela Impugnante no campo 14 denominado “ICMS – Devolução de Mercadorias” da GIA/ST devem ser glosados simplesmente porque o contribuinte mineiro não emitiu notas fiscais de ressarcimento nos termos da legislação mineira;

- considera justificada a apropriação dos créditos da forma como fora feito, em razão da não ocorrência do fato gerador presumido, independente da apresentação da nota fiscal de ressarcimento, estando a apuração do ICMS no período se dado corretamente;

- enfatiza que o direito ao crédito de ICMS decorrente das operações de devolução deriva do princípio da não cumulatividade previsto na Constituição da República de 1988 (CR/88), razão pela qual o direito ao crédito deve ser preservado no presente caso;

- transcreve doutrina correlacionada ao princípio da não cumulatividade e a não ocorrência do fato gerador presumido na sistemática de apuração do ICMS/ST;

- cita acórdão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG, no sentido de demonstrar que deva ser resguardado o direito ao crédito ao contribuinte quando constatado que a operação não se efetivou;

- entende que as multas exigidas não poderiam ser mantidas, uma vez que configuram “bis in idem”, além de infringência ao princípio do não confisco.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 131/150, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passarão a compor o presente Acórdão com pequenas alterações e adaptações de estilo.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades:

1- recolhimento à menor do ICMS/ST, no período de 02/08/12 a 30/06/17, devido ao estado de Minas Gerais, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais estabelecidos nos arts. 22 a 31, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02;

2 – recolhimento à menor de ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, no mês de abril de 2014, em razão do aproveitamento em duplicidade de crédito de ICMS/ST constante da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) nº 46.948, emitida em 31/03/14, cujo valor foi lançado nos meses de março e abril de 2014, no campo 15 da GIA/ST. Irregularidade reconhecida pela Autuada. Valores recolhidos conforme documentos anexados às fls. 65/69 do PTA.

Quanto à irregularidade “1” do Auto de Infração, conforme destacado pela Fiscalização, o trabalho foi desenvolvido com base na GIA/ST, notas fiscais eletrônicas e informações prestadas pelo Contribuinte, as quais identificaram, dentre os valores lançados no campo “VRDEVOLUÇÃO” da GIA/ST – campo 14 – (dedutores do valor do ICMS/ST devido a Minas Gerais), aqueles que se referiam à devolução de clientes e os que decorreram de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário.

O Contribuinte efetuou, também, no período fiscalizado, creditamentos com base em notas fiscais de ressarcimento, devidamente visadas, lançadas no conta-corrente do ICMS/ST, e demonstradas no campo 15 da GIA/ST (fls. 50), tudo nos moldes do que preceitua os arts. 22 a 24 e 27, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Destaca-se que tais operações não foram objeto da autuação, tendo em vista que nada de incorreto fora detectado em relação aos procedimentos, com exceção do creditamento em duplicidade apontado no item 2.2 do AI, quitado pelo Contribuinte.

Atendo-se aos creditamentos lançados no campo 14 da GIA/ST, o trabalho fiscal restringiu-se a verificar a legitimidade e a legalidade dos creditamentos efetuados com base nas operações de devoluções recebidas através de notas fiscais de terceiros, não tendo, o retorno integral de mercadorias não entregues, sido objeto de exigências fiscais.

Nesse aspecto, é importante ressaltar a necessidade da separação da origem dos creditamentos efetuados que, no presente caso, tiveram duas origens distintas, como já dito, qual sejam devoluções de clientes e devoluções decorrentes de retorno integral de mercadoria não entregue.

Isso porque a legislação tributária diferencia os procedimentos relacionados ao creditamento decorrente de uma e outra situação.

No retorno integral de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, em operações interestaduais, situação na qual não há emissão pelo destinatário original de documento fiscal para acobertar a operação de retorno da mercadoria, o transporte deverá ser acobertado pela mesma nota fiscal que acobertou a saída e o contribuinte observará os termos do referido art. 34, informando no campo 14 da GIA/ST o valor do ICMS/ST.

Já nas operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido mediante substituição tributária pelo remetente, em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este estado, o contribuinte mineiro terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido a favor de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do § 10 do art. 66, da Parte Geral do RICMS/02 e do inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV, também do RICMS/02, haja vista a inocorrência do fato gerador presumido, confira-se:

RICMS/02

Do Crédito do Imposto

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

§ 10. Na hipótese de restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente ao fato gerador presumido que não se realizou, o creditamento de imposto relativo à operação própria do remetente será autorizado pelo Fisco, por meio de visto aposto em nota fiscal ou no DANFE emitidos pelo contribuinte, após análise das informações por este apresentadas.

Anexo XV - RICMS/02

Da Restituição do ICMS Retido ou Recolhido por Substituição Tributária

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As modalidades para a restituição, encontram-se elencadas no art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, examine-se:

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

Encontram-se disciplinados na Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, os requisitos para o aproveitamento de crédito a serem observados nos casos de restituição do valor do ICMS/ST recolhido, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizou, conforme arts. 25 a 31 do retrocitado dispositivo regulamentar, veja-se:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 1 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 valor de R\$ (indicação do valor)".

Art. 28. Na hipótese de restituição mediante abatimento de imposto devido pelo contribuinte a título de substituição tributária, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal.

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

I - como natureza da operação: "Restituição de ICMS/ST";

II - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de restituição;

b) a expressão: "Restituição de ICMS/ST- art. 28 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS".

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de restituição, será escriturado pelo emitente, 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, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por restituição de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

Art. 29. Na hipótese de restituição mediante creditamento na escrita fiscal, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

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

I - como natureza da operação: "Restituição de ICMS/ST";

II - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de restituição;

b) a expressão: "Restituição de ICMS/ST - art. 29 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS".

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de restituição, será escriturado pelo emitente, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à apuração do imposto devido por suas próprias operações ou prestações, no quadro Outros Créditos, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Restituição de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

Art. 30. Em se tratando de restituição por motivo de saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da entrega do demonstrativo ou dos registros apresentados para demonstrar o imposto a ser restituído, deverá o contribuinte apresentar cópia da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais, relativamente ao imposto retido em favor da unidade da Federação destinatária, se for o caso.

Parágrafo único. Para efeitos da restituição do ICMS prevista neste Capítulo, é vedado visar documento fiscal para o contribuinte que deixar de cumprir a obrigação prevista neste artigo, até sua regularização.

Art. 31. O visto no documento fiscal emitido para fins de restituição do imposto não implica o reconhecimento da legitimidade dos créditos nem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

homologa os lançamentos efetuados pelo contribuinte.

Acrescenta-se que a legislação mineira encontra-se em estrita consonância ao que preconiza o Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por convênios ou protocolos, e prevê, em sua cláusula terceira e quarta, a sistemática a ser observada para a recuperação do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar, confira-se:

CONVÊNIO ICMS nº 81/93

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Cláusula quarta: No caso de desfazimento do negócio, se o imposto retido houver sido recolhido, aplica-se o disposto na cláusula terceira, dispensando-se a apresentação da relação de que trata os §§ 5º e 6º e o cumprimento do disposto no § 7º.

Nesse diapasão, as exigências contidas no RICMS/02 somente ratificam a necessidade da autorização prevista na Cláusula Terceira, § 5º do Convênio ICMS nº 81/93, que é, sobretudo um instrumento de controle para aferir e quantificar, *in casu*, o valor do imposto ressarcido.

Importante ressaltar que em qualquer modalidade de restituição prevista no art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, apenas o contribuinte mineiro, substituído tributário e adquirente das mercadorias da Autuada, é quem deterá legitimidade para pleiteá-la.

Diante disso, os argumentos aventados pela Impugnante não possuem amparo na legislação vigente, pois o procedimento adotado para creditar dos valores foi realizado de forma irregular.

Salienta-se que a Impugnante não pode apropriar-se automaticamente do ICMS/ST das mercadorias devolvidas por terceiros, porque ampara-se em um direito que não é seu em essência e, ademais, não se trata, no caso em exame, de mero descumprimento da totalidade das formalidades previstas na legislação, devido à não emissão da nota fiscal de ressarcimento pelo contribuinte mineiro.

Trata-se de obrigação acessória, estabelecida pela legislação tributária, a que se refere o art. 96 do Código Tributário Nacional - CTN, com o objetivo de possibilitar o controle fiscal dos valores as serem restituídos mediante ressarcimento, abatimento ou creditamento, que são as modalidades de restituição elegíveis no RICMS/02.

Cumpram ressaltar que as obrigações acessórias existem exatamente para permitir ao Fisco obter informações sobre o cumprimento da obrigação principal.

Como pode se verificar nos autos, as notas fiscais de devolução recebidas de terceiros serviram à Impugnante no propósito de anulação dos impostos – ICMS operação própria e ICMS/ST – destacados nas notas fiscais de saídas originariamente emitidas no momento das vendas aos clientes mineiros, diretamente na sua apuração fiscal e à revelia da normatização pertinente.

Conclui-se, dessa forma, que os créditos tomados pela Impugnante não foram apurados pela Fiscalização a teor do art. 25, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e, tampouco constam de notas fiscais emitidas para fins de ressarcimento, bem como não possuem o visto autorizativo previsto no art. 27, do supramencionado dispositivo regulamentar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se que o conjunto dos requisitos retrocitados, se observados pela Impugnante, demonstraria a real ocorrência dos fatos a que se referem, qual seja, a legitimidade do creditamento propriamente dito.

Contudo, a inobservância desses requisitos impede que a Fiscalização verifique a real ocorrência dos mesmos.

Registra-se por oportuno, que o creditamento incidente na hipótese de desfazimento da operação de saída presumida, que no caso em exame, verificou-se pela devolução das mercadorias ao fornecedor localizado em outra unidade da Federação - UF (hipótese prevista no inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02), não se confunde com a compensação realizada por força do princípio da não cumulatividade, consagrado no art. 155, § 2º, inciso I, da CR/88, em que há o abatimento do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelos mesmos ou outro estado ou pelo Distrito Federal.

Esclareça-se que o princípio da não cumulatividade é aplicado dentro de uma cadeia de produção/circulação de um determinado produto, na qual, a cada nova circulação, o adquirente se vale dos valores recolhidos nas operações anteriores como crédito para abatimento na quantia a ser recolhida (incidência plurifásica), situação esta que não se confunde com os casos de devolução de produtos (incidência monofásica), em que há mero desfazimento dos negócios jurídicos anteriormente entabulados que justificaram a incidência do tributo.

O direito à restituição cabe única e exclusivamente ao substituído, que escolherá a modalidade que mais lhe atende, sendo o ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste estado, previsto no art. 24, inciso I, do Anexo XV, do RICMS/02, apenas uma delas.

Oportuno ressaltar que em todas as modalidades de restituição previstas nos incisos I, II e III do art. 24 supra, é impositiva a obtenção da autorização da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais -SEF/MG- no corpo do documento fiscal.

Por sua vez, razão assiste à Defesa ao afirmar que a Fiscalização não questiona a existência das operações de devolução em si, dando-as como ocorridas e que as acusações recaem unicamente no creditamento do ICMS/ST decorrentes dessas devoluções, lançados na GIAS/ST.

O Fisco, de fato, não questiona a regularidade das devoluções em si e tampouco questiona o ICMS/ST destacado nas notas fiscais das vendas que foram desfeitas após os recebimentos das mercadorias nelas constantes, mas sim, a regularidade dos créditos apropriados pela Autuada, decorrentes destas devoluções.

Sobre o tema, a Superintendência de Tributação –SUTRI da SEF/MG, tem se manifestado coerentemente sobre o assunto, como se pode depreender das respostas às Consultas de Contribuintes nºs 058/14 e 197/16 e, mais recentemente, a Consulta de Contribuinte nº 164/17, parcialmente transcrita:

Consulta de Contribuintes nº 164/17

ICMS - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - RESTITUIÇÃO ICMS/ST - Na devolução de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, em operação interestadual, ou seja, no caso de o fato gerador presumido não se realizar, caberá a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária, desde que atendidas as exigências previstas na legislação tributária, em especial nos arts. 22 a 31 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

(...)

CONSULTA:

1 - Está correto o entendimento de que, na hipótese apresentada, as devoluções de mercadorias, cujo imposto tenha sido recolhido anteriormente por substituição tributária, caberá o direito ao crédito do ICMS/ST aos clientes da Consulente (contribuintes mineiros substituídos)?

2 - Caso a resposta do item anterior seja positiva, esclarecer como deve proceder tais clientes nas devoluções parciais das mercadorias para que possam aproveitar do ICMS/ST anteriormente recolhido. Neste caso, deverá emitir nota fiscal com destaque do ICMS/ST ou apenas com destaque do ICMS?

RESPOSTA:

1 e 2 - Na devolução de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, em operação interestadual, ou seja, no caso de o fato gerador presumido não se realizar, caberá a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária, desde que atendidas as exigências previstas na legislação tributária, em especial nos arts. 22 a 31 da Parte 1 do Anexo XV, bem como direito ao crédito do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do § 10 do art. 66, todos do RICMS/2002.

Nos termos do art. 24 da Parte 1 do referido Anexo XV, o valor do ICMS/ST poderá ser restituído mediante: ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado; abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária; ou creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

Assim, caso o cliente da Consulente (contribuinte mineiro) devolver mercadoria, poderá optar por se ressarcir junto ao estabelecimento da Consulente, emitindo nota fiscal, conforme art. 27 da citada Parte

1, que deverá ser apresentada à Delegacia Fiscal, para fins de autorização do ressarcimento.

Nesta hipótese, a Consulente (substituto tributário) poderá deduzir, do próximo recolhimento a ser efetuado para Minas Gerais, o valor constante da citada nota fiscal, nos termos do inciso II do § 2º do art. 27 acima citado.

Para as demais formas de restituição do ICMS/ST acima destacadas, deverão ser observadas, dentre outras, as formalidades previstas nos arts. 28 e 29 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

Cabe ressaltar que, na devolução total ou parcial da mercadoria ao estabelecimento da Consulente, o contribuinte situado neste estado emitirá nota fiscal de retorno da mercadoria, com destaque da mesma base de cálculo e do mesmo valor do imposto (operação própria), nos termos do § 10 do art. 42 e inciso XXI do art. 43 do RICMS/2002. Nesta nota fiscal, o contribuinte fará constar, nos “dados adicionais”, o número e a data da nota fiscal referente ao recebimento da mercadoria, ora devolvida.

Alinhadas estão as consultas retrocitadas no sentido de que, nas operações de devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual e sujeita à substituição tributária, caberá ao substituído o direito de se restituir do ICMS/ST recolhido a favor de Minas Gerais, por ter sido quem de fato suportou o ônus do imposto, devendo para tanto, cumprir o disposto nos arts. 23 e seguintes, da Parte 1 do Anexo XV da RICMS/02.

No tocante ao Acórdão nº 22.100/16/3ª do CC/MG, citado pela Impugnante, razão não lhe assiste, como adiante se verá.

A fundamentação da decisão prolatada pela 3ª Câmara do CC/MG, relaciona-se com operação distinta daquelas praticadas pela Impugnante, conforme excertos do supramencionado acórdão, infra transcritos:

ENTRETANTO, MESMO NÃO CARACTERIZADO NO PROCEDIMENTO ENGENDRADO NA DEVOLUÇÃO, O CUMPRIMENTO IPSIS LITTERIS DAS NORMAS REGULADORAS DAS DEVOLUÇÕES, CONFORME DISPOSIÇÕES CITADAS, NOTA-SE QUE PARA AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS ENVOLVENDO MERCADORIAS TRIBUTADAS POR SUBSTITUIÇÃO QUANDO NÃO ADENTRADAS NO ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO, AINDA INEXISTE FORMA ESPECÍFICA DEFINIDA NA LEGISLAÇÃO MINEIRA.

Portanto, verifica-se que no caso em exame, são notadamente distintas as operações em que se baseou os creditamentos estornados pelo Fisco, uma vez que se referem, em sua totalidade, a remessas efetuadas por meio de notas fiscais de terceiros após as mercadorias terem dado entrada no estabelecimento dos destinatários.

Quanto à irregularidade do item 2.2 do Auto de Infração, qual seja recolhimento à menor do ICMS/ST, em decorrência do creditamento em duplicidade da NF-e de ressarcimento nº 46.948 de 31/03/14, registra-se que o crédito tributário foi reconhecido pela Autuada, com o recolhimento do ICMS/ST devido, conforme verifica-se pelo DAE colacionado às fls.67 dos autos.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II c/c § 2º, inciso I do referido dispositivo legal, em virtude de recolhimento à menor do ICMS/ST.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo Tributário Administrativo – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, tendo em vista o reconhecimento do item 2 da autuação, conforme quitação demonstrada às fls. 65/69 dos autos. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rogério Pinto Lima Zanetta e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Geraldo da Silva Datas (Revisor) e Vander Francisco Costa.

Sala das Sessões, 28 de março de 2018.

**Marco Túlio da Silva
Presidente**

**Marcelo Nogueira de Moraes
Relator**

CS/D