

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.139/19/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001140160-01
Impugnação: 40.010147100-30
Impugnante: Cervejarias Kaiser Brasil S/A
IE: 246213182.02-99
Proc. S. Passivo: Elisa Silva de Assis Ribeiro/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/SP

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força de Protocolo, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário mineiro, sem observância dos requisitos legais para o ressarcimento do tributo. Infração caracterizada nos termos do disposto nos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo 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 recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, promovido pela Autuada estabelecida no estado de São Paulo e inscrita no cadastro de contribuintes do estado de Minas Gerais como substituta tributária por força de Protocolo, no período de dezembro de 2013 a julho de 2018, em razão de aproveitamento indevido de crédito do imposto oriundo de devoluções de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário mineiro, sem o cumprimento dos requisitos legais para ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000026992.62 (fls. 02/32); Auto de Infração-AI (fls. 33/41); Relatório Fiscal (fls. 42/47); Anexo A – Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 48/49); Anexo B – Demonstrativo do Crédito Tributário por período de referência (fls. 50/53); Anexo C - Demonstrativo do Crédito Tributário por nota fiscal (fls. 54/105);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo D – cópias dos DANFES autuados – por amostragem (fls. 106/178); Anexo E – cópias das GIA/STs (fls. 179/241); Anexo F – CD contendo os Anexos A, B, C, D e E – completo (fls. 242/243).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 248/277, acompanhada dos documentos de fls. 278/411.

Requer, ao final, a procedência da impugnação, para que seja cancelado o Auto de Infração.

O Fisco, em Manifestação de fls. 417/444, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 448/479, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, “com o objetivo de comprovar a anulação das vendas na proporção das mercadorias devolvidas”.

Para tanto, formula os quesitos de fls. 276.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Todavia, o exame pericial, no presente caso, mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os quesitos propostos têm respostas no conjunto probatório acostado aos autos e/ou não se referem ao cerne da questão.

Observa-se que, nos autos, não há qualquer discussão em relação às questões pontuadas nos quesitos propostos, como, por exemplo, quanto à efetiva

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ocorrência da devolução ou à perfeita vinculação dos valores constantes das notas fiscais de devolução com os declarados nas notas fiscais de venda a que se referem.

Importante relembrar que a contenda dos autos trata de descumprimento, pela Autuada, de requisitos legais, necessários para ressarcimento de ICMS/ST, previstos nos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em relação às operações de devoluções de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário mineiro e, posteriormente, devolvidas.

Ressalta-se que, não obstante serem desnecessárias para o deslinde da controvérsia, o Fisco apresentou, às fls. 443/444, as respostas aos quesitos indicados pela Defesa.

Nesse sentido, considerando que os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e que as respostas aos questionamentos se encontram no conjunto probatório constante dos autos e/ou não se referem ao cerne da questão, indefere-se o pedido de produção de prova pericial formulado, nos termos do disposto no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” e “c”, do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08 (RPTA), *in verbis*:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

c) considerado meramente protelatório.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, promovido pela Autuada estabelecida no estado de São Paulo e inscrita no cadastro de contribuintes do estado de Minas Gerais como substituta tributária por força de Protocolo, no período de dezembro de 2013 a julho de 2018, em razão de aproveitamento indevido de crédito do imposto oriundo de devoluções de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário mineiro, sem o cumprimento dos requisitos legais para ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro, capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I do citado artigo, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Verifica-se que o trabalho foi desenvolvido com base na análise de Guias Nacionais de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), cujas cópias foram acostadas às fls. 180/241, compondo o Anexo E do Auto de Infração, Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) e informações prestadas pela Contribuinte, especialmente em relação aos valores constantes do campo 14/15 da GIA-ST, que representam o montante dedutível do valor de ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais.

O Fisco identificou que parte desses valores se referiam a operações de “devolução de mercadorias realizadas pelos clientes”, em relação às quais não foram emitidas notas fiscais “a título de ressarcimento”, por parte dos respectivos contribuintes mineiros substituídos, nos termos do disciplinamento contido nos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02 e na Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93 (condição necessária para a Autuada substituta tributária se apropriar dos respectivos créditos lançados nas notas fiscais de devolução).

Assim, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração para estornar tais valores indevidamente apropriados pela Autuada, pois não são passíveis de dedução da importância relativa ao ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, tendo em vista o não cumprimento das condicionantes previstas na legislação tributária para tal *mister*.

A apuração do ICMS/ST recolhido a menor encontra-se na planilha de fls. 55/105, por nota fiscal (Anexo C do Auto de Infração), cujo resultado foi levado à planilha de fls. 51/53 (Anexo B do Auto de Infração) para compor o Demonstrativo do Crédito Tributário por período de referência.

O Demonstrativo do Crédito Tributário para cada exercício autuado encontra-se às fls. 49 dos autos (Anexo A do Auto de Infração).

As cópias dos DANFES relativos às notas fiscais objeto de autuação foram digitalizadas, integrando mídia eletrônica – (CD) de fls. 243 (Anexo F do Auto de Infração), e, por amostragem, foram acostados fisicamente às fls. 107/178 dos autos (Anexo D do Auto de Infração).

Em sua peça de defesa, a Impugnante ressalta que as mercadorias constantes das notas fiscais de devolução objeto de autuação foram originariamente remetidas pela Autuada a contribuintes mineiros com retenção e recolhimento do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS/ST devido, conforme documentos constantes do CD de fls. 384 dos autos (Doc. 5 da impugnação).

Sustenta que, nos casos em que as mercadorias remetidas são devolvidas pelos clientes (substituídos tributários) ao estabelecimento autuado (substituto tributário), conforme documentos constantes de mídia eletrônica (CD) de fls. 383 (Doc. 4 da impugnação), surge para a empresa o direito à restituição do imposto recolhido antecipadamente, pois o fato gerador presumido não chegou a se realizar.

Assevera que não deve prevalecer o procedimento fiscal, ao glosar os referidos créditos sob a justificativa única de que a conduta adotada pela Autuada teria sido em desconformidade com as normas aplicáveis à hipótese, limitando o direito ao crédito ao qual faz *jus*.

Disserta que a Constituição da República de 1988 (CR/88), em seu art. 155, *caput* e inciso II e § 2º, inciso XII, alíneas “a” e “c”, confere ao legislador estadual a competência para instituir o ICMS e, ao legislador complementar, a competência para dispor sobre normas gerais de compensação do imposto em tela.

Diante disso, sustenta que o art. 6º da LC nº 87/96 autoriza a exigência do ICMS por substituição tributária e assegura ao contribuinte substituído o direito à restituição do imposto recolhido referente ao fato gerador que não se realizar, inclusive mediante creditamento na escrita fiscal, na hipótese de falta de deliberação de pedido de restituição dentro de noventa dias.

Assevera que, na esteira do art. 9º da mesma LC nº 87/96, que dispõe que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos estados interessados”, o Convênio ICMS nº 81/93 e o Protocolo nº 11/1991 autorizam o ressarcimento do imposto quando o fato gerador não se concretizar, independentemente de visto da Fazenda Pública.

Apenas por debate, argumenta que, mesmo que se admitisse ser o procedimento de ressarcimento aplicável às operações de devolução em questão, a Cláusula Quarta do Convênio ICMS nº 81/93 dispensa os contribuintes, para os casos de desfazimento de negócio jurídico, de uma série de obrigações, dentre as quais a obtenção do visto do órgão fazendário na nota fiscal de devolução.

Informa que o Convênio ICMS nº 81/93 possibilita que sejam adotados outros procedimentos a serem estabelecidos pela legislação estadual e que, da mesma forma, a Lei nº 6.763/75 autoriza que o Regulamento preveja outras formas de ressarcimento, apesar de assegurar ao contribuinte substituído o direito à restituição do ICMS/ST, diante da não ocorrência do fato gerador presumido, autorizando o creditamento na escrita fiscal, se o pedido de restituição não for analisado em 90 (noventa) dias. Transcreve, assim, o § 14 do art. 22 da Lei nº 6.763/75.

Assegura que os arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02 são inaplicáveis ao caso em debate, ao argumento de que tratam de direito ao crédito do ICMS/ST relativo à inoccorrência do fato gerador presumido apenas para os casos em que o encargo financeiro do imposto é repassado ao contribuinte substituído, que é o destinatário da mercadoria.

Sustenta que o art. 23 do Anexo XV do RICMS/02 não faz qualquer menção à hipótese de “devolução de mercadoria ao estabelecimento de origem”, entendendo que esse dispositivo é taxativo ao elencar apenas as seguintes hipóteses em que o ônus financeiro foi arcado pelo substituído tributário: (I) - saída para outra unidade da Federação; (II) - saída amparada por isenção ou não-incidência; e (III) - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

Enfatiza que a hipótese do inciso I do art. 23 em análise não se aplica ao caso vertente, uma vez que as saídas ali previstas são vendas de mercadorias a clientes do substituído, localizados em outra unidade da Federação, não se confundindo com a operação de devolução de mercadoria.

Aduz que outro entendimento resultaria na inconstitucionalidade do inciso I do art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, pois os procedimentos para creditamento do ICMS/ST seriam diferentes em relação às devoluções internas e interestaduais, significando discriminação em razão da procedência ou destino da mercadoria.

Relata que, no presente caso, “o contribuinte substituto foi quem arcou com o ônus do ICMS/ST – até pelo desfazimento do negócio”, não transferindo o encargo financeiro, razão pela qual faz *jus* ao crédito resultante da não ocorrência do fato gerador presumido.

Alega que o art. 34 da Parte 1 do Anexo XV e art. 78 ambos do RICMS/02, dispõem sobre mecanismo especial de restituição do ICMS/ST em casos de devolução de mercadoria ou de retorno de mercadoria não entregue ao destinatário, situação em que o ônus do ICMS/ST não foi repassado pelo contribuinte substituto ao contribuinte substituído, justamente porque houve desfazimento do negócio, como no caso vertente.

Registra que os procedimentos estabelecidos nessa legislação não determinam a exigência imposta pelo Fisco, que condiciona a validade dos créditos à emissão de nota fiscal pelo contribuinte substituído visada pela autoridade fazendária.

Destaca que o caso dos autos se enquadra na hipótese de “devolução” contida no referido art. 34, entendendo que “para que uma mercadoria seja devolvida, necessário que antes ela seja recebida”.

Entende que a aplicação do art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 é mais acertada ao presente caso do que o entendimento embasador do feito fiscal, “na medida em que confere eficácia ao direito subjetivo do contribuinte ao crédito de restituição por meio da escrituração fiscal”, o que encontra amparo também na interpretação sistemática desse dispositivo.

Dessa forma, assevera que a Autuada cumpriu com todas as exigências legais para se valer do crédito de ICMS/ST, cujo fato gerador não se concretizou e cujo encargo financeiro não foi repassado ao substituído tributário.

Para corroborar o entendimento invocado, apresenta jurisprudência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJ/MG, em que há o reconhecimento do direito de aproveitamento de créditos decorrentes de operações de devolução.

Entretanto, todos esses argumentos de defesa não merecem prosperar.

É fato que o legislador outorga o direito à restituição do ICMS/ST, sendo pacífico na jurisprudência que somente o contribuinte que assume o ônus financeiro do tributo tem competência para pedi-la.

Na operação em que a mercadoria é remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST, mas não chega a ser entregue ao destinatário, não se configura a efetiva circulação da mercadoria, não havendo, portanto, a transferência do ônus referente ao imposto sobre ela incidente, retido/recolhido por substituição tributária pelo remetente.

Essa situação de “devolução integral” ou “retorno integral” de mercadoria não entregue está regulamentada pelo art. 34 da Parte 1 do Anexo XV c/c art. 78 da Parte Geral, ambos do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

(...)

Art. 34. Ocorrendo devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, cuja saída tenha sido escriturada nos termos do artigo anterior, o sujeito passivo por substituição observará o disposto no artigo 78 deste Regulamento e o seguinte:

I - lançará no livro Registro de Entradas:

a) o documento fiscal relativo à devolução ou ao retorno, com utilização da coluna Operações com Crédito do Imposto, se for o caso;

b) na coluna Observações, na mesma linha do lançamento referido na alínea anterior, o valor da base de cálculo e do imposto retido, relativos à devolução ou ao retorno;

II - no último dia do período de apuração, os valores constantes das colunas relativas ao imposto retido e à base de cálculo serão totalizados, separadamente, por operações internas e interestaduais.

§ 1º - Tratando-se de contribuinte que utilize o sistema de processamento eletrônico de dados, os valores relativos ao imposto retido e à respectiva base de cálculo a que se refere a alínea “b” do inciso I do caput deste artigo serão lançados na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum “Substituição Tributária” ou o código “ST”.

RICMS/02 - Parte Geral

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, dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

Parágrafo único. Na hipótese do caput:

I - a mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída;

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

III - a mercadoria deverá retornar ao estabelecimento dentro do prazo de validade da nota fiscal de que trata o inciso I deste parágrafo. (Grifou-se).

Nota-se que o legislador determina que, diante da situação prevista no art. 34 do Anexo XV do RICMS/02, deve ser observado o art. 78 da Parte Geral do mesmo diploma legal, que, taxativamente e exclusivamente, refere-se à mercadoria não entregue ao destinatário.

Portanto, ao contrário do entendimento da Impugnante, tais dispositivos legais cuidam das operações em que não houve entrega das mercadorias ao destinatário. Nesse caso, a mercadoria foi objeto de devolução/retorno integral à origem, com utilização, inclusive, do mesmo documento fiscal que acobertou a saída do estabelecimento remetente.

Assim, a apropriação direta do ICMS/ST pelo Remetente, como crédito na GIA-ST, ocorre nos casos de devolução/retorno integral da mercadoria, ou seja, quando a mercadoria não chega a ser entregue ao destinatário, circunstância não abrangida nestes autos.

Por outro lado, existem as situações em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST é efetivamente entregue ao destinatário e, posteriormente, devolvida ao remetente por meio de emissão de um novo documento fiscal, destinado a acobertar a saída da mercadoria do estabelecimento comprador, em retorno/devolução ao vendedor.

São essas situações que correspondem às operações objeto da autuação.

Nesses casos, o ônus financeiro do ICMS/ST foi transferido ao destinatário (somado ao valor da nota fiscal), sendo este o contribuinte competente para solicitar restituição do imposto, em razão de inoccorrência do fato gerador presumido.

Salienta-se que a devolução posterior de mercadoria, por meio de nota fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, mesmo que tal documento apresente as informações referentes ao ICMS/ST, não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário, posto que há procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese, diverso do adotado pela Autuada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importa relembrar que o estorno dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias de clientes, objeto da autuação, ocorreu por descumprimento dos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02 e da Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93, o qual, tendo sido firmado entre os estados e o Distrito Federal, estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária.

Como se verá adiante, os arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 autorizam a restituição do tributo apenas ao destinatário das mercadorias, que poderá adotar uma das seguintes medidas: (1) ressarcimento, mediante emissão de nota fiscal específica para tal finalidade, em nome de qualquer substituto tributário inscrito em Minas Gerais (e não só perante a Autuada); (2) abatimento no imposto por ele mesmo devido, se for o caso, como substituto tributário ou (3) creditamento em sua escrita fiscal.

A legislação tributária do estado de Minas Gerais que rege a matéria assim dispõe:

RICMS/02 - Anexo XV - Subseção IV

Da Restituição do ICMS Retido ou Recolhido por 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 nesta Subseção.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"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 outra unidade da Federação;

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

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

(...)

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

I - ao valor do imposto retido, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

submetida ao regime de substituição tributária 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 submetida ao regime de substituição tributária 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 submetida ao regime de substituição tributária 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.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"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 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 submetida ao regime de substituição tributária 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.

Efeitos de 30/09/2009 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:

"§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o caso, correspondente às últimas entradas anteriores ao ato ou fato que lhe deu causa."

§ 3º Na hipótese de saída da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária para outra unidade da Federação, o Fisco poderá exigir do remetente a comprovação da efetiva entrega da mercadoria ao destinatário.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"§ 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."

(...)

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

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"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 O contribuinte poderá se ressarcir junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado:

Efeitos de 1º/10/2018 a 31/12/2018 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos do Dec. nº 47.487, de 14/09/2018:

"§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do caput do art. 23 desta parte, o contribuinte poderá se ressarcir junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, sendo que na hipótese em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo para outra unidade da Federação e o valor do imposto devido a unidade federada de destino for inferior ao montante do imposto cobrado pela unidade de origem, a restituição será realizada por meio do ressarcimento junto ao fornecedor da mercadoria."

Efeitos de 1º/01/2018 a 30/09/2018 - Redação dada pelo art. 11 e vigência estabelecida pelo art. 45, ambos do Dec. nº 47.314, de 28/12/2017:

"§ 1º Na hipótese em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo para outra

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

unidade da Federação e o valor do imposto devido a unidade federada de destino for inferior ao montante do imposto cobrado pela unidade de origem, a restituição será realizada por meio do ressarcimento junto ao fornecedor da mercadoria."

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"§ 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."

I - na hipótese de que trata o inciso I do caput do art. 23 desta parte, sendo que na situação em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo de importador, distribuidor ou transportador revendedor retalhista - TRR - localizados neste Estado para outra unidade da Federação e o valor do imposto devido a unidade federada de destino for inferior ao montante do imposto cobrado pela unidade de origem, a restituição será realizada por meio do ressarcimento junto ao fornecedor da mercadoria;

Efeitos de 1º/01/2019 a 28/02/2019 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, II, ambos do Dec. nº 47.581, de 28/12/2018:

"I - na hipótese de que trata o inciso I do caput do art. 23 desta parte, sendo que na hipótese em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo para outra unidade da Federação e o valor do imposto devido a unidade federada de destino for inferior ao montante do imposto cobrado pela unidade de origem, a restituição será realizada por meio do ressarcimento junto ao fornecedor da mercadoria;"

(...)

Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte deverá gerar e transmitir à Secretaria de Estado de Fazenda, via internet, até o dia vinte e cinco do mês subsequente ao período de referência, arquivo eletrônico contendo os registros "10", "11", "88STES", "88STITNF" e "90", observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII, bem como arquivo digital conforme leiaute publicado em Portaria do Subsecretário da Receita Estadual, relativo às mercadorias que ensejaram a restituição.

Efeitos de 05/08/2010 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 45.439, de 04/08/2010:

Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte entregará arquivo eletrônico contendo os registros "10", "11", "88STES",

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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 NF-e 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.

Efeitos de 1º/04/2008 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 2º, VIII, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:

“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 conterá, 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 - como CFOP, o código 5.603 ou 6.603, conforme o caso;

IV - no grupo “Dados do Produto”, uma linha contendo o valor a ser restituído a título de ICMS ST e, quando for o caso, outra linha contendo o valor a ser restituído a título de adicional de alíquota devido ao Fundo de Erradicação da Miséria

- FEM;

V - no campo “Informações Complementares” da nota fiscal:

a) a expressão: “Ressarcimento de ICMS/ST - art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS”;

b) o período de apuração do imposto ao qual a restituição se refere.

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de ressarcimento, será escriturado pelo contribuinte usuário da EFD conforme manual publicado em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/12/2005 a 28/02/2019 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“§ 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)”. (Grifou-se).

Destaca-se que, no caso da restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 disciplina que a nota fiscal de ressarcimento emitida pelo substituído deve ser apresentada à Delegacia Fiscal de sua circunscrição, para que seja autorizada a restituição, o que não foi observado no caso em exame.

Acrescenta-se que a Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93, do qual os estados de Minas Gerais e São Paulo são signatários, prevê o ressarcimento do ICMS/ST retido na operação anterior em relação às operações interestaduais, bem como a possibilidade de cada estado dispor sobre o modo de ressarcimento dessas operações. Examine-se:

Nova redação dada ao caput da cláusula terceira pelo Conv. ICMS 93/16, efeitos a partir de 01.11.16.

Cláusula terceira Nas operações interestaduais, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte mediante emissão de nota fiscal eletrônica, exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento inscrito como substituto tributário que seja fornecedor do contribuinte substituído.

Redação anterior dada ao caput da cláusula terceira pelo Conv. ICMS 56/97, efeitos de 30.05.97 a 31.10.16.

"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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ressarcimento do contribuinte omissor, até que se cumpra o exigido. (Grifou-se).

A título de conhecimento, importa comentar que o Convênio ICMS nº 81/93 foi revogado, a partir de 01/01/18, pelo Convênio ICMS nº 52/17, que, por sua vez, teve diversas cláusulas com efeito suspenso, em razão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5866/DF, especialmente a Cláusula Décima Sexta, a qual contém os mesmos termos da Cláusula Terceira do Convênio anterior (81/93).

Contudo, por força do disposto no art. 11, § 2º, da Lei nº 9.868/99, que determina que a concessão de medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade torna aplicável a legislação anteriormente existente, o Fisco teve como respaldo para elaborar o presente trabalho em relação a todo o período autuado, além da legislação mineira, a Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93 (legislação anterior).

Conforme se depreende da legislação mineira supratranscrita, na hipótese de mercadoria sujeita à substituição tributária e ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, existe a confirmação de que o fato gerador presumido não ocorreu, possibilitando ao contribuinte substituído o direito a se restituir do ICMS/ST recolhido a favor da unidade da Federação de destino da mercadoria, *in casu*, o estado de Minas Gerais, bem como o direito a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente (substituto), nos termos do art. 23, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV e art. 66, § 10, ambos do RICMS/02. Confira-se:

RICMS/02

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 a fato gerador presumido que não se realizou, nos termos dos incisos I e II do caput do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV, o contribuinte, quando for o caso, poderá se creditar do imposto relativo à operação própria, desde que observado o disposto no art. 25 da Parte 1 do Anexo XV, caso em que os lançamentos realizados não implicam o reconhecimento da legitimidade dos créditos.

Efeitos de 1º/04/2008 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:

“§ 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 apostado em nota fiscal ou no DANFE emitidos pelo contribuinte,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

após análise das informações por este apresentadas."

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, como já visto, compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez que foi ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção. Assim, somente ele poderá pleiteá-la junto ao seu estado.

Nessa situação, como houve a tributação sem a realização do fato gerador presumido, a legislação do estado de Minas Gerais disciplina, no art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, as hipóteses de restituição do tributo recolhido anteriormente.

Optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, o contribuinte substituído terá que emitir nota fiscal, exclusiva para esse fim, tendo como destinatário o contribuinte substituto tributário escolhido, desde que esteja inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS, e ainda, desde que atendidas as formalidades estabelecidas na legislação mineira.

Referida nota fiscal deverá ser apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o contribuinte, para fins de autorização do ressarcimento, a ser exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica – DANFE.

O contribuinte substituto, de posse da nota fiscal visada pela Delegacia Fiscal, poderá creditar-se do ICMS/ST referente às operações de devoluções, abatendo do próximo recolhimento do imposto devido ao estado de Minas Gerais.

Frisa-se, então, que o contribuinte substituto, *in casu*, a Autuada, somente poderá abater o valor do imposto por substituição devido ao estado de Minas Gerais se estiver de posse da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo contribuinte substituído mineiro nos moldes do que é determinado pela legislação pertinente.

Cumprido, ainda, registrar, que todos os procedimentos narrados são de cumprimento anterior à apropriação do crédito, portanto, este somente poderá ser escriturado pelo contribuinte substituto (Autuada) após o visto do Fisco, conforme previsto no art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, em relação às devoluções de mercadorias realizadas pelos destinatários mineiros, buscou o Fisco o lançamento das notas fiscais de ressarcimento, emitidas pelos substituídos tributários mineiros à Autuada, que pudessem dar lastro ao aproveitamento de crédito, o que não foi encontrado.

Conforme demonstrado no Auto de Infração, a Autuada apropriou-se de créditos de ICMS/ST, referentes a devoluções de mercadorias, apesar de inexistentes as notas fiscais de ressarcimento visadas pela Delegacia Fiscal, abatendo-os do valor do imposto devido ao estado de Minas Gerais, infringindo, portanto, a legislação tributária mineira e, também, o Convênio ICMS nº 81/93.

Salienta-se que todo o entendimento defendido pelo Fisco se coaduna com as manifestações da Superintendência de Tributação – SUTRI (setor da Secretaria de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estado de Fazenda de Minas Gerais-SEF/MG responsável, dentre outras atribuições, pela interpretação da legislação tributária), por meio de Consultas de Contribuintes.

A Consulta de Contribuinte nº 066/2012 deixa claro que o ressarcimento junto a fornecedor é uma opção dada ao substituído, exigindo, para tanto, a emissão de nota fiscal, na qual o fornecedor deverá figurar como destinatário, bem como o visto autorizativo exarado no próprio documento fiscal. Confira-se:

Consulta de Contribuinte nº 066/2012

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 – 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, a Consulente terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido em favor do Estado de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66, todos do RICMS/02, haja vista a inoccorrência do fato gerador presumido.

Optando por se ressarcir junto ao seu fornecedor, a Consulente deverá observar os procedimentos previstos no art. 27 da Parte 1 do Anexo referido, onde se encontra prevista a emissão de nota fiscal na qual tal fornecedor deve figurar como destinatário, documento fiscal este que deverá ser apresentado à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrita a Consulente, para fins de autorização do ressarcimento, a ser exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

(...)

Mais recentemente, a SUTRI reafirmou esse posicionamento na Consulta de Contribuinte nº 164/2017:

Consulta de Contribuinte nº 164/2017

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.

(...)

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.

Na mesma linha, existem diversas decisões deste Conselho, como, por exemplo, as decisões consubstanciadas nos Acórdãos nºs 21.030/16/2ª, 22.922/18/1ª e 23.169/19/3ª:

ACÓRDÃO Nº 21.030/16/2ª

EMENTA

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, ESTABELECIDO 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. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA CITADA LEI.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

APUROU-SE QUE ELA APROPRIOU, INDEVIDAMENTE, CRÉDITOS DE ICMS/ST DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS, SEM A OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS ESTABELECIDOS NOS ARTS. 22, 23, 24 E 27 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 81/93.

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.

(...)

DIANTE DE TODO EXPOSTO, NÃO ASSISTE RAZÃO À IMPUGNANTE AO DIZER QUE AS DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS PELO CONTRIBUINTE MINEIRO GERAM INEQUÍVOCO DIREITO AO CREDITAMENTO DO ICMS/ST E QUE HOUVE APENAS UM MERO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA POR PARTE DO SUBSTITUÍDO.

E NEM SE DIGA QUE TODOS OS PROCEDIMENTOS A SEREM CUMPRIDOS EM ETAPA ANTERIOR AO LANÇAMENTO DO CRÉDITO, TRATAM-SE DE MERO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, POIS TODAS AS EXIGÊNCIAS PREVISTAS NA NORMA DIZEM RESPEITO À VALIDADE DO CRÉDITO, DIANTE DA NECESSIDADE DA FISCALIZAÇÃO AFERIR A LEGITIMIDADE E QUANTIFICAR O IMPOSTO A SER RESSARCIDO.

OBSERVA-SE QUE OS CRÉDITOS DE ICMS/ST LANÇADOS NA ESCRITA DA IMPUGNANTE NÃO POSSUEM NENHUM LASTRO DOCUMENTAL E, NEM TÃO POUCO, AUTORIZAÇÃO PELA UNIDADE DE CIRCUNSCRIÇÃO DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, INFRINGINDO, INDISCUTIVELMENTE, TODA LEGISLAÇÃO QUE TRATA DA MATÉRIA.

FRISA-SE QUE O DIREITO DE RESTITUIÇÃO SOB FORMA DE RESSARCIMENTO CABE ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE AO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, E QUE O MESMO PODERÁ ESCOLHER A MODALIDADE DE RESTITUIÇÃO QUE MAIS LHE ATENDE, NÃO NECESSARIAMENTE OPTAR PELO RESSARCIMENTO JUNTO AO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO.

CONSIDERANDO, ASSIM, QUE NENHUMA DAS CONDIÇÕES LEGAIS FORAM CUMPRIDAS, NÃO RESTA DÚVIDA QUANTO À FLAGRANTE INFRINGÊNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, DESCARACTERIZANDO O INSTITUTO.

(...)

TENDO SIDO RESGUARDADO TODOS OS DIREITOS LEGAIS À CONTRIBUINTE, NÃO HÁ, EM ABSOLUTO, OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO.

(...)

ACÓRDÃO Nº 22.922/18/1ª

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDO NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO POR FORÇA NO CONVÊNIO ICMS 37/94, EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST ORIUNDOS DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS EFETIVAMENTE ENTREGUES AO DESTINATÁRIO, SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA O RESSARCIMENTO DO TRIBUTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTS. 22 A 24 E 27, TODOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 81/93. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO 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.

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO ANTERIORMENTE RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NESSA SITUAÇÃO, COMPETE EXCLUSIVAMENTE AO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, UMA VEZ QUE FOI ELE QUEM SUPOU O ENCARGO FINANCEIRO DA RESPECTIVA RETENÇÃO.

OPTANDO PELA RESTITUIÇÃO MEDIANTE RESSARCIMENTO JUNTO AO SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, O CONTRIBUINTE TERÁ QUE EMITIR NOTA FISCAL, EXCLUSIVA PARA ESSE FIM, TENDO COMO DESTINATÁRIO O CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO ESCOLHIDO, DESDE QUE ESTEJA INSCRITO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS, E AINDA, DESDE QUE ATENDIDAS AS FORMALIDADES ESTABELECIDAS NA LEGISLAÇÃO MINEIRA.

(...)

CORRETAS, PORTANTO, 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.

(...)

ACÓRDÃO Nº 23.169/19/3ª

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA FINS DE RESSARCIMENTO. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM DECORRÊNCIA DE APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST, HAJA VISTA A FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL PARA FINS DE RESSARCIMENTO, CONFORME PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DOS ARTS. 22 A 24 E 27, TODOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS 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 Nº6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

(...)

CONFORME DEMONSTRADO NO AUTO DE INFRAÇÃO, A IMPUGNANTE APROPRIOU CRÉDITOS DE ICMS/ST REFERENTES A DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS, APESAR DE INEXISTENTES AS NOTAS FISCAIS DE RESSARCIMENTO VISADAS PELA DELEGACIA FISCAL, ABATENDO-OS DO VALOR DO IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS, INFRINGINDO, ASSIM, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DESTES ESTADO E, TAMBÉM, O CITADO CONVÊNIO.

(...)

AO CONTRÁRIO DO ENTENDIMENTO EXTERNADO PELA IMPUGNANTE, NO SENTIDO DE QUE A AUTUAÇÃO DEU-SE, EXCLUSIVAMENTE, PELA INOBSERVÂNCIA DO REQUISITO FORMAL DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, CONVÉM MENCIONAR, ADEMAIS, AS SEGUINTE DECISÕES DO E. TJMG, NAS QUAIS RESTOU CONSIGNADO QUE A LEGISLAÇÃO ARROLA PROCEDIMENTOS NECESSÁRIOS À VERIFICAÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE EM RELAÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS, RECOLHIDOS ANTERIORMENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, RELATIVOS A FATOS GERADORES QUE NÃO SE REALIZAREM, OS QUAIS NÃO SE TRATAM DE MERAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS FORMAIS OU BUROCRÁTICAS, MAS DE NORMAS FUNDAMENTAIS À AFERIÇÃO, PELO FISCO, DO FATO OCORRIDO.

(...)

Quanto à importância do devido cumprimento de obrigações acessórias, vale trazer o seguinte comentário do Fisco:

É deveras singelo o argumento da Impugnante quando afirma que o fisco glosou referidos créditos sob a justificativa única de que o procedimento adotado teria sido realizado em desconformidade com as normas aplicáveis à hipótese. Isto porque é cediço que o sistema tributário é regido por uma série de normas,

as quais estabelecem o fato gerador do tributo, o momento da incidência, a sujeição passiva, data e forma de pagamento, dentre outros aspectos. O simples desrespeito às obrigações acessórias já causa prejuízo, pois estas devem ser estritamente observadas, na medida em que são determinantes para o controle fiscal. A importância da obrigação acessória tem o mesmo peso da obrigação principal. O CTN, ao tratar de ambas as obrigações no mesmo artigo 113, deixa bastante claro a importância do cumprimento das obrigações acessórias, verbis:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (Grifou-se)

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (Grifou-se)

Portanto, não se trata da simples inobservância do requisito formal de emissão de documento fiscal pelo contribuinte substituído que pode ser saneado através de uma conta aritmética, no sentido de que a operação de devolução anula a operação de remessa, retornando ao status quo ante. Não se pode perder de vista que a legislação impõe os procedimentos necessários à verificação do direito do contribuinte em relação ao aproveitamento de créditos de ICMS, recolhidos anteriormente por substituição tributária, relativos a fatos geradores que não se realizarem. Referidos procedimentos são normas fundamentais à aferição, pelo Fisco, do fato ocorrido e do detentor do direito à restituição, não sendo meras obrigações acessórias burocráticas ou formais. Seguem decisões judiciais que denotam a importância da obrigação acessória, a saber:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - REEXAME NECESSÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - LOJAS AMERICANAS - DECADÊNCIA DE PARTE DOS CRÉDITOS EXEQUENDOS - ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDAÇÃO. I - A LEGISLAÇÃO ESTADUAL

DISPÕE SOBRE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DECORRENTES DO ICMS PAGO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CORRESPONDENTE A FATO GERADOR PRESUMIDO QUE NÃO SE REALIZOU E DISCORRE SOBRE OS PROCEDIMENTOS INDISPENSÁVEIS À VERIFICAÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE, OS QUAIS BUSCAM EVITAR A OCORRÊNCIA DE FRAUDES OU IRREGULARIDADES.
(GRIFOU-SE).

II - O DESCUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE NÃO SIGNIFICA APENAS DESCUMPRIMENTO DE MERA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, MAS ATO QUE ACARRETA A IMPOSSIBILIDADE DE ADEQUADA FISCALIZAÇÃO E IDENTIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS VÁLIDOS A SEREM APROVEITADOS. (GRIFOU-SE).

III - SE NÃO FORAM OBSERVADOS OS PRECEITOS NORMATIVOS, CORRETA A INVALIDAÇÃO DOS LANÇAMENTOS E A EXIGÊNCIA DO ESTORNO INTEGRAL, INCLUSIVE EM RELAÇÃO AO IMPOSTO SOBRE A OPERAÇÃO PRÓPRIA, UMA VEZ QUE A EXECUTADA SÓ FARIA JUS AOS CRÉDITOS APÓS A CONVALIDAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE RESSARCIMENTO DO ICMS/ST, EM RAZÃO DA SISTEMÁTICA ESPECÍFICA APLICADA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.12.171312-7/001, RELATOR(A): DES.(A) WILSON BENEVIDES, 7ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 30/08/2016, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/09/2016)
(GRIFOU-SE).

(...)

APELAÇÃO CÍVEL/REEXAME NECESSÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - DECADÊNCIA DE PARTE DOS CRÉDITOS EXEQUENDOS - OCORRÊNCIA - ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - IRREGULARIDADE DE PARTE DAS OPERAÇÕES AUTUADAS - MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDAÇÃO - DEVIDAS - SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA. (...) - A LEGISLAÇÃO ARROLA PROCEDIMENTOS NECESSÁRIOS À VERIFICAÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE QUE NÃO SE TRATAM DE MERAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS FORMAIS OU BUROCRÁTICAS, MAS DE NORMAS FUNDAMENTAIS À AFERIÇÃO, PELO FISCO, DO CONTROLE ENTRE AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM A INCIDÊNCIA DE ICMS/ST E AS ENVIADAS A OUTROS ESTADOS, A FIM DE QUE SE POSSA IDENTIFICAR EVENTUAL FRAUDE OU IRREGULARIDADE. (...) - SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA. (TJMG - AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.09.664519-7/001, REL. DESª. HILDA TEIXEIRA DA

COSTA, 2ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 14/05/2013, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 27/05/2013). (GRIFOU-SE).

Portanto, para alcançar seu desiderato de lançar tais valores em GIA/ST deveria estar de posse da Nota Fiscal de Ressarcimento (emitida pelos substituídos tributários em seu nome e com a prévia autorização do órgão fazendários, nos termos do inciso I do art. 24 e art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/MG. Não se trata de entendimento limitador do direito ao crédito e sim de cumprir os dispositivos legais cabíveis à matéria.

Vale trazer, também, o seguinte registro do Fisco:

Não há inconstitucionalidade do inciso I do art. 23 do Anexo XV do RICMS, pois os procedimentos para creditamento do ICMS/ST devem ser diferentes em relação às devoluções internas e interestaduais. Nas primeiras (as devoluções internas) a mercadoria permanece em solo mineiro, permanecendo o ICMS/ST devido a Minas Gerais, e nas segundas (as devoluções interestaduais) o fato gerador presumido não mais ocorrerá neste Estado tornando indevido a Minas Gerais o ICMS/ST recolhido antecipadamente. Não há discriminação em razão da procedência ou destino da mercadoria, trata-se apenas da aplicação da legislação correta para cada tipo de operação.

Noutra vertente, a Impugnante argui que os procedimentos referidos nos dispositivos normativos em destaque (RICMS/02 e Convênio) não estão previstos em lei estadual, a despeito do que diz o art. 150, § 7º, da Carta Magna e o art. 6º da LC nº 87/96.

Citando o inciso II do art. 5º da Constituição Federal/88, que menciona que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, afirma que as obrigações que restringem o direito de crédito do contribuinte, por impactarem o valor do ICMS/ST a recolher, só podem ser instituídas por lei estadual.

Acrescenta que convênio não é lei em sentido estrito e não tem força para obrigar contribuintes, uma vez que se trata de acerto de vontade que visa unificar o entendimento dos estados e Distrito Federal, além de necessitar de ratificação das unidades federativas signatárias, por meio de lei quando criar obrigação nova aos contribuintes.

Transcreve parte da Cláusula Terceira do Protocolo ICMS nº 11/91, afirmando que referida legislação, “aplicável às operações com bebidas frias, estabelece procedimento simplificado para a restituição do ICMS/ST retido indevidamente, exigindo apenas a manutenção de prova de indébito mediante nota fiscal de devolução/ressarcimento acompanhada do comprovante de recolhimento do tributo”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, mais uma vez, não merecem ser acolhidos tais argumentos de defesa.

De fato, consoante alegado pela Defendente, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Assim, respeitando o princípio da legalidade, a legislação tributária mineira recepcionou o Convênio ICMS nº 81/93, inclusive no tocante à exigência de visto pelo órgão fazendário na nota fiscal emitida para fim de ressarcimento (§ 5º da Cláusula Terceira do Convênio em questão).

Observa-se que a Lei nº 6.763/75 trata a questão de ressarcimento no § 14º do art. 22, autorizando o Poder Executivo a estabelecer forma diversa de ressarcimento. Veja-se:

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 14. Em substituição à sistemática prevista nos §§ 10-A, 10-B, 11 e 13, fica o Poder Executivo autorizado a estabelecer, observados a forma, os prazos e as condições previstos em regulamento:

I - forma diversa de ressarcimento;

Efeitos de 1º/11/1996 a 30/06/2017 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos da Lei nº 12.423/1996:

“§ 14. Em substituição à sistemática prevista nos §§ 11, 12 e 13, fica o Poder Executivo autorizado a conceder regime especial de tributação, estabelecendo forma diversa de ressarcimento.”

Portanto, o RICMS/02 tratou de regulamentar a matéria, especialmente nos arts. 22 a 31 da Parte 1 do Anexo XV, em que se encontram os requisitos legais para o contribuinte substituído mineiro exercer seu direito de se restituir do imposto relativo a operação presumida que não se concretizou, e, ainda, para o contribuinte substituto, ora Autuada, utilizar-se dos créditos destacados em notas fiscais de devolução, emitidas na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição.

Salienta-se que o Convênio ICMS nº 81/93, em sua Cláusula Oitava, determina que o sujeito passivo por substituição, no caso a Autuada, deve observar a legislação da unidade da Federação de destino, que, na hipótese vertente, é Minas Gerais e trata detalhadamente a questão de restituição, conforme legislação transcrita anteriormente. Veja-se o que dispõe a Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 81/93:

CONVÊNIO ICMS nº 81/93

Cláusula oitava - O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Registra-se, ainda, que, em atendimento ao art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, citado pela própria Impugnante, que dispõe que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

celebrado pelos estados interessados”, os estados de Minas Gerais e São Paulo aderiram ao Protocolo ICMS nº 11/91, que trata das operações com cerveja e chope.

Em relação à Lei Complementar nº 87/96, importa citar, também, o art. 10, o qual a Defesa deixou de mencionar, que determina ser do contribuinte substituído o direito à restituição, determinação essa seguida à risca pela autuação em combate com fulcro, também, na legislação mineira:

LC nº 87/96

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar. (Grifou-se)

Por fim, nota-se que se encontra equivocada a alegação da Impugnante de que o Protocolo ICMS nº 11/91, aplicável às bebidas frias, estabeleceu procedimento simplificado para a restituição do ICMS/ST, exigindo apenas prova de indébito mediante nota fiscal de devolução/ressarcimento e comprovante de recolhimento do imposto.

De acordo como o parágrafo único da Cláusula Terceira do referido Protocolo, dispositivo que a Defesa deixou de mencionar, permite que as unidades da Federação estabeleçam forma diversa de ressarcimento:

Protocolo ICMS nº 11/1991

Cláusula terceira - No caso de operação interestadual realizada por distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista com as mercadorias a que se refere este protocolo a substituição caberá ao remetente, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente, observado o seguinte:

(...)

Parágrafo único. Em substituição à sistemática prevista nesta cláusula, poderão as unidades da Federação estabelecer forma diversa de ressarcimento. (Grifou-se).

Portanto, respaldada, também, pelo parágrafo único da Cláusula Terceira do Protocolo ICMS nº 11/91, a legislação tributária mineira estabelece as formas de restituição, em consonância com as normas vigentes no direito pátrio.

A Defesa traz análises do conceito de “negócio jurídico” e “devolução de mercadoria”, afirmando que “a operação de devolução elimina o próprio objeto do negócio jurídico, que são as obrigações assumidas pelas partes envolvidas”, ficando “anuladas as obrigações das partes em decorrência daquele acerto inicial, tanto a prestação, com a devolução da mercadoria, como a contraprestação, com o abatimento da cobrança ou reembolso do valor ao cliente da Impugnante, mediante compensação ou depósito”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui, então, que o ICMS/ST recolhido não é mais repassado ao contribuinte substituído, de forma embutida no preço do produto a ser pago, já que o pagamento não chega a ocorrer.

Traz à baila o princípio da vedação ao enriquecimento sem justa causa, que fundamenta a garantia da restituição tributária, que se aplica ao pagamento cujo fato gerador não ocorre, afirmando que referido princípio converge com art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que prevê procedimento para restituição do ICMS/ST em caso de devolução.

Reconhece que o direito à restituição depende de requisitos, que demonstrem a inoccorrência do fato gerador, os quais entende estarem cumpridos mediante apresentação das notas fiscais de devolução que embasaram o crédito glosado pelo Fisco (doc. 04 da impugnação), das notas fiscais de saída interestadual correspondentes às remessas das mercadorias efetuadas pela Autuada, anteriormente à devolução ocorrida (doc. 05 da impugnação) e da planilha em que se encontram relacionadas as notas fiscais de devolução com as respectivas notas fiscais de saída interestadual de origem (doc. 06 da impugnação).

Assegura ser cabal esse conjunto probatório no sentido de demonstrar que as operações de devolução realmente ocorreram e que o fato gerador presumido do ICMS/ST recolhido nunca ocorreu, assim como restou demonstrado que o ônus financeiro foi arcado pela Autuada.

Sustenta, então, ser impossível que lhe sejam glosados os créditos apropriados em homenagem ao princípio da verdade material, que é imperativo do lançamento e, portanto, sobrepõe-se às formalidades que embasaram o feito fiscal (arts. 24 a 27 do Anexo XV do RICMS/02), as quais o Fisco entende como imprescindível para o creditamento pretendido.

Colaciona doutrinas, legislações e decisões de órgãos julgadores administrativos, no sentido de que, no processo administrativo tributário, deve ser observado o princípio da verdade material.

De início, vale registrar que as notas fiscais de devolução juntadas pela Impugnante em mídia eletrônica (CD) de fls. 383 (doc. 04 da impugnação) já eram de conhecimento do Fisco, portanto, sua juntada em nada altera o feito fiscal.

Da mesma forma, as notas fiscais originalmente remetidas pela Autuada a seus clientes em Minas Gerais, cujo ICMS/ST foi retido, ora juntadas em mídia eletrônica (CD) de fls. 384 (doc. 05 da impugnação), em nada alteram a exigência fiscal.

Ao contrário, vêm apenas corroborar o posicionamento do Fisco, na medida em que comprovam que as mercadorias foram recebidas pelos destinatários mineiros e, posteriormente, remetidas para o estabelecimento paulista (Autuada), demonstrando o equívoco da Contribuinte em pretender se apropriar do imposto destacado na nota fiscal de devolução sem o cumprimento dos requisitos legais.

No tocante à afirmação da Defesa de que as devoluções decorrem do desfazimento de vendas, portanto, não houve o pagamento pelas mercadorias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

remetidas, conseqüentemente, não houve a transferência do encargo financeiro relativo à retenção do ICMS/ST, vale reproduzir o seguinte comentário do Fisco:

(...) as relações entre particulares não podem ser opostas ao fisco, consoante art. 123 do CTN, verbis:

CTN (Lei 5.172/1966)

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

O exercício dos atos de comércio é livre no Brasil, desde que não contrários à lei, naturalmente. Portanto, é lícito ao cliente da Impugnante pagar antecipadamente, parceladamente, não pagar e ficar com crédito ou qualquer outra forma possível praticada no comércio, se assim for pactuado entre as partes.

(...)

Não cabe a alegação de enriquecimento ilícito da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais ou que o fisco se nega a restituir o tributo, porque conforme dito alhures, esse direito cabe ao destinatário das mercadorias, conforme artigo 23 do Anexo XV do RICMS

Importa ressaltar que, sem adentrar no mérito do pagamento da mercadoria, o legislador determinou ser do destinatário, contribuinte substituído, o direito à restituição.

Destaca-se que é inócua a menção aos arts. 110 do Código Tributário Nacional - CTN e 166 do Código Civil - CC/02 pela Impugnante, uma vez que a legislação tributária em nada alterou aspectos de direito privado, assim como não se está a questionar os elementos constitutivos do negócio jurídico.

A transferência do ônus financeiro do ICMS/ST ao substituído tributário mineiro restou confirmada com a emissão da nota fiscal de devolução pelo destinatário mineiro, que só ocorreu após o recebimento da mercadoria, acobertada por nota fiscal de venda com destaque do imposto, cujo valor foi acrescentado ao total da nota, e, conseqüentemente, a escrituração da entrada da mercadoria no estabelecimento mineiro.

Importa reiterar, o que já foi esclarecido anteriormente, que, às situações em debate, não se aplica o art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, como insiste a Defesa, uma vez que esse dispositivo trata das operações de devolução/retorno de mercadoria não entregue ao destinatário, ao passo que o presente trabalho refere-se a operações, cujas mercadorias foram recebidas pelos clientes mineiros, os quais, posteriormente, as remeteram à Autuada em devolução, dando saída da mercadoria a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

outra unidade da Federação, circunstância contida no inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Acrescenta-se que, conforme registrado pelo Fisco, a jurisprudência indicada pela Defesa às fls. 265 “não tem o condão de alterar o feito fiscal porque se refere à mercadoria devolvida por particular, produtor rural ou pessoa não considerada contribuinte, tanto assim que remete ao art. 76 do RICMS/02 que não abrange devolução por contribuinte, que é o caso vertente”.

Salienta-se que a própria Impugnante reconhece que o direito à restituição depende de requisito que é a demonstração da inoccorrência do fato gerador, entretanto, conforme bem colocado pelo Fisco, não é apenas esse requisito que deve ser observado.

É preciso atender aos demais requisitos previstos na legislação tributária, sendo insubsistente a singela afirmação da Impugnante de que a materialidade do direito da Contribuinte, de se apropriar dos créditos objeto de autuação, sobrepõe-se às formalidades que embasaram o Auto de Infração.

Nesse sentido, existem decisões deste Conselho que apontam a importância da obrigação acessória, como por exemplo o Acórdão nº 23.072/18/1ª:

ACÓRDÃO: 23.072/18/1ª

(...)

AO CONTRÁRIO DO ENTENDIMENTO EXTERNADO PELA IMPUGNANTE, NO SENTIDO DE QUE O ESTADO ESTARIA PRIVILEGIANDO DESNECESSÁRIAS FORMALIDADES, AO ARREPIO DA VERDADE MATERIAL, CONVÉM MENCIONAR, ADEMAIS, AS SÉGUINTE DECISÕES DO E. TJMG, NAS QUAIS RESTOU CONSIGNADO QUE A LEGISLAÇÃO ARROLA PROCEDIMENTOS NECESSÁRIOS À VERIFICAÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE EM RELAÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS, RECOLHIDOS ANTERIORMENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, RELATIVOS A FATOS GERADORES QUE NÃO SE REALIZAREM, OS QUAIS NÃO SE TRATAM DE MERAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS FORMAIS OU BUROCRÁTICAS, MAS DE NORMAS FUNDAMENTAIS À AFERIÇÃO, PELO FISCO, DO FATO OCORRIDO. (GRIFOU-SE)

Assim, ao contrário da alegação da Defesa, o desfazimento de negócio, que deu origem às operações de devolução de mercadoria em questão, não impede o repasse do encargo financeiro ao substituído tributário (destinatário mineiro), pois, reiterando, no momento em que o substituído tributário recebeu a mercadoria e deu saída, em devolução, a outra unidade da Federação, caracteriza-se a hipótese prevista no inciso I do art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, atribuindo a ele o direito de restituição do ICMS/ST, que poderá ser mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, se atendidas as condicionantes previstas na legislação para tal *mister*.

Pelo exposto, considerando que não foram cumpridos os requisitos necessários para a Autuada deduzir, do valor a recolher de ICMS/ST ao estado de Minas Gerais, o montante de crédito oriundo de devoluções de mercadorias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efetivamente entregues ao destinatário mineiro, verifica-se que se encontram corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

"XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;"

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

Dessa forma, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame, em que as penalidades exigidas se encontram na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gilberto Ayres Moreira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 30 de maio de 2019.

André Barros de Moura
Relator

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

CS/D