

Acórdão: 5.189/19/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001114603-18
Recurso de Revisão: 40.060147685-80
Recorrente: Solutions 2 Go do Brasil Indústria, Comércio e Distribuição
IE: 002050711.00-99
Recorrido: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Mayara Luzia Luciano/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

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 nº 6.763/75.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, no período de abril de 2014 a dezembro de 2015, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devolução de mercadorias, irregularmente lançadas nas GIA/ST, uma vez que descumpridos os requisitos legais.

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.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.169/19/3ª, julgou procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator) e Lilian Cláudia de Souza que o julgavam parcialmente procedente para excluir a majoração da Multa de Revalidação prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor).

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 446/484, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Analisando-se o mérito do presente Recurso de Revisão e considerando-se que os fundamentos utilizados pela 3ª Câmara de Julgamento foram também adotados na presente decisão, ficam ratificados, na íntegra, os termos constantes do Acórdão nº 23.169/19/3ª.

Com feito, em apertada síntese, a Recorrente aborda, em sua peça recursal, os seguintes tópicos:

- em primeiro lugar, pugna pelo direito à exclusão da majoração da Multa de Revalidação, por entender violados os princípios da legalidade e da segurança jurídica;

- na sequência, arrazoa no sentido da nulidade da decisão recorrida, à alegação de que o lançamento fiscal teria sido mantido com base em alegações divorciadas das provas existentes e, ainda, que teriam sido estabelecidos, como causa de decidir, fatos que não foram tipificados no lançamento fiscal;

- demais disso, a Recorrente assevera ainda que a decisão hostilizada incorreria em nulidade, haja vista a disposição contida no art. 24, inciso III, do Anexo XV do RICMS/02, segundo a qual admite-se, dentre as formas alternativas de restituição, o creditamento na escrita fiscal do contribuinte, hipótese em que, segundo entende, não haveria de se cogitar de nota fiscal de ressarcimento.

Todos estes aspectos encontram-se tratados na decisão recorrida.

Em relação ao primeiro deles, entendeu a Câmara *a quo*, pelo voto de qualidade, em manter as exigências da Multa de Revalidação nos patamares originalmente consignados no Auto de Infração (a saber, no percentual de cem por cento), não obstante a manifestação contrária dos Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator) e Lilian Cláudia de Souza, que excluía a majoração, mantendo-a, portanto, no percentual de 50% (cinquenta por cento).

Registre-se, por oportuno, que essa foi a única divergência verificada na decisão proferida pela E. 3ª Câmara de Julgamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda no tocante à Multa de Revalidação cominada no Auto de Infração, em acréscimo às razões aduzidas no Acórdão nº 23.169/19/3ª, é de se destacar que a Lei nº 6.763/75, em seu art. 53, assim dispõe, *in litteris*:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte. (grifou-se).

Isto posto, ao disciplinar especificamente a indigitada Multa de Revalidação, assim estabeleceu o legislador estadual:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 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;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

Como se vê da análise conjunta das disposições constantes dos dispositivos legais supratranscritos, a chamada Multa de Revalidação, por força do comando expresso no art. 53, inciso III, aplica-se indistintamente nos casos de imposto não tempestivamente recolhido, no todo ou em parte.

Logo, mesmo nos casos em que o recolhimento do ICMS/ST deu-se de modo parcial, haja vista o aproveitamento indevido de créditos, resulta evidente o acerto da exigência da penalidade majorada, vale dizer, no percentual de 100% (cem por cento).

Com referência à legação de que o lançamento fiscal teria sido mantido com base em fatos não tipificados no lançamento fiscal, também falece razão à Recorrente.

Conforme se depreende da leitura do Auto de Infração (fls. 12/14), bem como do Relatório Fiscal a ele anexo (fls. 15/19), foram expressamente arrolados, dentre outros, o art. 22 do Anexo XV do Regulamento do ICMS, *in verbis*:

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto nesta Subseção. (grifou-se)

Destarte, na medida em que o referido dispositivo regulamentar faz expressa referência a toda a Subseção IV do Capítulo III do Anexo XV do RICMS/02, descabe cogitar de inovação, por parte da Câmara *a quo*, ao se referir aos art. 22 a 27 do citado Anexo, os quais, como é cediço, encontram-se inseridos na mencionada Subseção.

Por fim, também não assiste razão à Recorrente quando pretende a nulidade da decisão original com supedâneo no art. 24, inciso III, do Anexo XV do RICMS/02.

Tal como assinalado no acórdão combatido (notadamente às fls. 431/438 dos autos), não se nega o fato de que o creditamento na escrita fiscal do contribuinte consiste numa das formas possíveis de se obter a restituição do ICMS/ST.

Todavia, não foi esta a opção exercida pelos clientes da Recorrente, os quais optaram por buscar reaver os respectivos valores mediante ressarcimento, na forma estatuída no inciso I do mencionado art. 24 do Anexo XV, hipótese em que impõe-se, necessariamente, a emissão da nota fiscal de ressarcimento.

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

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

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

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

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

III - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)". (Destacou-se)

O teor da Cláusula terceira do Convênio ICMS 81/93, conforme redação vigente até 30/10/16, do qual os estados de Minas Gerais e do Amazonas são signatários, prevê o ressarcimento do ICMS/ST retido na operação anterior em relação às operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada estado disponha sobre o modo de ressarcimento dessas operações:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

anterior poderá ser apresentada em meio magnético.

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

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

Conforme se depreende da legislação supra, na hipótese de mercadoria sujeita à substituição tributária, ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, atribui-se 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 a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente (substituto), nos termos do art. 23, inciso I, Parte 1, Anexo XV, e art. 66, § 10, ambos do RICMS/02:

CAPÍTULO II 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 vinculadas, 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, 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, após análise das informações por este apresentadas.

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação, compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez que foi ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção.

Como visto, 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.

A referida nota fiscal haverá de 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 DANFE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Ressalta-se 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.

Cumpra ainda registrar que todos os procedimentos descritos são anteriores à apropriação do crédito, uma vez que este somente poderá ser escriturado pelo contribuinte substituto após o visto fiscal previsto no art. 27, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Conforme demonstrado no Auto de Infração, a Impugnante de fato apropriou créditos de ICMS/ST referentes a devoluções de mercadorias não obstante 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 deste estado e, também, o citado convênio.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de sustentação oral protocolado no Conselho de Contribuintes no dia 24/04/19, sob o nº 19.191. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora) e Erick de Paula Carmo, que lhe davam provimento. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Ilda das Graças Nogueira Marques e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 26 de abril de 2019.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	5.189/19/CE	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001114603-18	
Recurso de Revisão:	40.060147685-80	
Recorrente:	Solutions 2 Go do Brasil Indústria, Comércio e Distribuição IE: 002050711.00-99	
Recorrido:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Mayara Luzia Luciano/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme narrado no relatório, trata-se de lançamento por meio do qual é exigida a complementação de imposto devido a título de substituição tributária. No entendimento da Fiscalização ocorreu o aproveitamento indevido de crédito de ICMS/ST, haja vista o descumprimento das formalidades previstas em lei para solicitação de eventual creditamento em razão da ocorrência da devolução da mercadoria que deu origem ao destaque do imposto.

Afirma a Recorrente que as mercadorias vendidas foram devolvidas pelos destinatários localizados no estado de Minas Gerais, fato que equivaleria ao desfazimento do negócio celebrado pelas partes justificando o aproveitamento do crédito relativo ao imposto por ela oportunamente recolhido na condição de substituta tributária.

Destaco que, no mérito, não discordo do entendimento externado pelo voto vencedor no sentido de que havendo devolução de mercadoria que já tenha transitado pelo estabelecimento destinatário, é desse último a legitimidade para pedir a restituição em razão de operação que não se concretizou. Pode o substituto, apenas quando expressamente autorizado pelo substituído, pleitear o aproveitamento ou ressarcimento junto à Fazenda Estadual, cumprindo para tanto as formalidades do art. 27 do Anexo XV do RICMS/02.

Entretanto, e como bem destacado no recurso, a descrição dos fatos e a imputação fiscal não coadunam com a situação fática 'esclarecida' pelo acórdão recorrido, demonstrando uma patente nulidade.

Segundo o Auto de Infração juntado às fls. 12/13, a conduta da Recorrente foi assim descrita e tipificada:

5 - IRREGULARIDADES APURADAS: O contribuinte, estabelecido no Estado do Amazonas e inscrito no cadastro de contribuintes de Minas Gerais como substituto tributário, nos termos da legislação em vigor, recolheu a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

menos o ICMS devido por substituição tributária a este Estado, em razão do aproveitamento incorreto de créditos de ICMS/ST das devoluções de mercadorias, sem o cumprimento dos requisitos legais para tal mister.

(...)

BASE LEGAL / INFRINGÊNCIA:

LEI ESTAD 6.763 de 26/12/1975 – Artigo 14, Caput

LEI ESTAD 6.763 de 26/12/1975 – Artigo 15, Inc. I

LEI ESTAD 6.763 de 26/12/1975 – Artigo 22, Inc. II

LEI ESTAD 6.763 de 26/12/1975 – Artigo 5, Par 1, It. 1

LEI ESTAD 6.763 de 26/12/1975 – Artigo 16, Inc. IX

LEI ESTAD 6.763 de 26/12/1975 – Artigo 16, Inc. XIII

DEC. ESTAD 43.080 de 13/12/2002 – Artigo 20, Parte Geral

DEC. ESTAD 43.080 de 13/12/2002 – Artigo 78, Parte Geral

DEC. ESTAD 43.080 de 13/12/2002 – Artigo 96, Inc. XVII, Parte Geral

DEC. ESTAD 43.080 de 13/12/2002 – Anexo IX, Artigo 10, Parte 1

DEC. ESTAD 43.080 de 13/12/2002 – Anexo XV, Artigo 12, Caput Parte 1

DEC. ESTAD 43.080 de 13/12/2002 – Anexo XV, Artigo 22, Parte 1

DEC. ESTAD 43.080 de 13/12/2002 – Anexo XV, Artigo 24, Inc II, Parte 1

DEC. ESTAD 43.080 de 13/12/2002 – Anexo XV, Artigo 34, Parte 1

DEC. ESTAD 43.080 de 13/12/2002 – Anexo XV, Artigo 46, Inciso III, Al a, Parte 1

O Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração (fls. 15/19) ainda faz menção expressa de que a conduta do contribuinte violou o art. 78 da Parte Geral, o art. 10 do Anexo IX e o art. 34 do Anexo XV, todos do RICMS/02.

Pela pertinência, destaca-se a redação dos artigos citados e os quais nos interessa:

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.

RICMS/02 - Anexo IX

Art. 10. No retorno, ao estabelecimento remetente, de mercadoria ou bem não entregues, caso o transportador não possua, no local, bloco de conhecimentos de transporte, o conhecimento original servirá para acobertar a prestação relativa ao retorno, desde que o motivo seja declarado no verso do documento e a declaração seja datada e assinada pelo transportador e, se possível, também, pelo destinatário.

Parágrafo único. Quando da entrada do veículo no estabelecimento transportador, este emitirá o conhecimento correspondente à prestação do serviço de transporte referente ao retorno da mercadoria ou do bem.

RICMS/02 - Anexo XV

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.

(...)

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:

(...)

Observa-se que pela redação dos dispositivos a única conclusão possível para imputação fiscal seria no sentido de que o aproveitamento indevido de crédito se deu em razão do Contribuinte ter descumprido as regras aplicadas às operações de

devolução ou retorno de mercadoria **que não tenha sido entregue ao destinatário**. E aqui está o ponto da divergência suscitada.

Ao longo de todo o trabalho fiscal, especialmente em sede de impugnação, a Recorrente não nega, ao contrário afirma, **que no caso concreto houve o recebimento da mercadoria pelo destinatário mineiro**, entretanto a operação de venda foi posteriormente desfeita pelas partes, fato que motivou a emissão de notas fiscais de devolução por parte dos destinatários mineiros. Esse foi o fato que, no entendimento da Recorrente, justifica o seu crédito e legitima o aproveitamento realizado.

A autoridade fiscal responsável pelo lançamento, mesmo diante da manifestação do Contribuinte, insiste na afirmação de ter ocorrido o descumprimento das obrigações acessórias ensejadoras do direito de restituição do substituto tributário relativas às operações de devolução **sem a entrega da mercadoria**. Veja trechos da manifestação fiscal de fls. 413/416:

Outrossim, ao contrário do que afirma a Defendente, o destaque dos valores de ICMS-ST nos documentos fiscais de devolução, emitidos para a Autuada pelos clientes mineiros, não é “fato suficiente para a análise e reconhecimento do direito aos créditos objetivados” (fls. 357), eis que os mencionados valores de ICMS-ST não poderiam ser apropriados, em hipótese alguma, pela Impugnante, à luz dos dispositivos legais vigentes. Essa óbvia constatação coloca por terra, de plano, as pretensões da Defendente, no que se refere ao pedido de perícia em comento.

Ora, não é o destaque do imposto, por si só, o elemento garantidor da apropriação do crédito correspondente à operação praticada, mas a completa observância dos dispositivos legais que regem a matéria. Sem o supedâneo fornecido pela legislação tributária, nenhum crédito de ICMS – ou, mais particularmente, como no caso em tela, de ICMS-ST – poderá ser apropriado por qualquer contribuinte, independentemente da existência de destaque nos documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias. Por esse motivo, aliás, o artigo 68 da Parte Geral do RICMS/2002 dispõe que “O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação” (grifos nossos) e o artigo seguinte do mesmo Regulamento estabelece que:

(...)

A Autuada argumenta, em seu instrumento de defesa, que as “devoluções de mercadorias (...) anularam a operação anterior, e conseqüentemente com a inoccorrência do fato gerador presumido” (fls. 311); motivo pelo qual a empresa “escriturou o crédito correspondente tendo em vista que as devoluções ocorreram com a inclusão do ICMS-ST no preço das mercadorias, assumindo a Impugnante o ônus do encargo financeiro do tributo” (fls. 311). Tal argumentação, no entanto, entra em total confronto com o disposto na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

legislação tributária vigente. Vejamos o que dispõe o artigo 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002:

(...)

Em consonância com a redação transcrita acima, o artigo 34 do Anexo XV do RICMS/2002 estabelece a obrigatoriedade de o sujeito passivo por substituição observar o disposto no artigo 78 da Parte Geral do mesmo Regulamento, qual seja:

(...)

Já o supramencionado art. 10 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002 determina que:

(...)

Em resumo, nenhuma das disposições transcritas anteriormente foi corretamente observada pela empresa Sony Dadc Brasil Indústria, Comércio e Distribuição Vídeo-Fonográfica Ltda. no período submetido à fiscalização em pauta. É importante salientar que a condição de admissibilidade do crédito de ICMS-ST para a Autuada depende diretamente do retorno integral das mercadorias comercializadas, consoante determinam as instruções legais em vigor nos exercícios fiscalizados.

Ora, as disposições relativas aos mencionados artigos de fato não foram cumpridas e assim não o fez o Contribuinte exatamente pelo fato de se estar diante de operações de retorno de mercadoria – essas foram recebidas pelos destinatários.

Tal distinção é importante na medida em que nos casos em que ocorrer a efetiva entrega da mercadoria ao contribuinte substituído, as regras para restituição do imposto pago estão descritas no art. 27 do Anexo XV do RICMS/02, conforme esclarecido posteriormente pelo acórdão recorrido e reiterado pelo voto vencedor deste julgado. O art. 27 dispõe:

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.

§ 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- 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A situação fática envolvida, e corretamente esclarecida apenas pelo acórdão recorrido, é no sentido de que o Contribuinte supostamente descumpriu a exigência do art. 27 do Anexo XV do RICMS/02, não apresentando a nota fiscal específica emitida pelo contribuinte substituído devidamente validada pelo Fisco mineiro. Este seria o documento hábil a justificar o aproveitamento do crédito.

Pela defesa apresentada é possível perceber que o Contribuinte tem convicção que cumpriu tal regra, segundo seu entendimento isso se deu pelas notas fiscais de devolução emitidas pelos destinatários mineiros.

Embora no mérito discorde do entendimento acima, fato é que no presente caso, da forma como foi conduzido o lançamento é patente o prejuízo à defesa do Contribuinte.

Se tivesse sido feita a correta imputação fiscal, com a adequada descrição dos fatos e citação dos dispositivos legais pertinentes (art. 27 do Anexo XV do RICMS/02), o Contribuinte poderia – já que relevante para a discussão – ter comprovado, seja pela nota fiscal correta ou mesmo por outros meios, que foi ele quem assumiu o ônus financeiro do imposto discutido, legitimando-o ao aproveitamento do crédito.

Talvez tal equívoco pudesse ter sido resolvido ainda sob a ótica do procedimento exploratório. Nota-se que o Contribuinte foi intimado a apresentar as notas fiscais que comprovassem seu direito ao crédito, tendo apresentado as respectivas notas de devolução. Essas foram desconsideradas pela Fiscalização sob o fundamento exclusivo de violação aos citados art. 78 da Parte Geral, art. 10 do Anexo IX e art. 34 do Anexo XV, todos do Regulamento do ICMS e todos inaplicáveis ao caso concreto, como destacado. Diante das circunstâncias envolvidas, repita-se pela relevância, o correto seria a recusa ter sido fundamentada pelo descumprimento do art. 27 do Anexo XV do RICMS/02.

Por fim, e ao contrário do entendimento da maioria do Colegiado, não é suficiente para validar o lançamento o fato do Auto de Infração citar de forma genérica o art. 22 do Anexo XV do RICMS/02. Esclareceu o Relator designado para o acórdão:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COM REFERÊNCIA À LEGAÇÃO DE QUE O LANÇAMENTO FISCAL TERIA SIDO MANTIDO COM BASE EM FATOS NÃO TIPIFICADOS NO LANÇAMENTO FISCAL, TAMBÉM FALHA RAZÃO À RECORRENTE.

CONFORME SE DEPREENDE DA LEITURA DO AUTO DE INFRAÇÃO (FLS. 12/14), BEM COMO DO RELATÓRIO FISCAL A ELE ANEXO (FLS. 15/19), FORAM EXPRESSAMENTE ARROLADOS, DENTRE OUTROS, O ART. 22 DO ANEXO XV DO REGULAMENTO DO ICMS, IN VERBIS:.

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. (GRIFOU-SE)

DESTARTE, NA MEDIDA EM QUE O REFERIDO DISPOSITIVO REGULAMENTAR FAZ EXPRESSA REFERÊNCIA A TODA A SUBSEÇÃO IV DO CAPÍTULO III DO ANEXO XV DO RICMS/02, DESCABE COGITAR DE INOVAÇÃO, POR PARTE DA CÂMARA A QUO, AO SE REFERIR AOS ART. 22 A 27 DO CITADO ANEXO, OS QUAIS, COMO É CEDIÇO, ENCONTRAM-SE INSERIDOS NA MENCIONADA SUBSEÇÃO.

O art. 142 do Código Tributário Nacional expressamente determina que o lançamento indicará todos os elementos que compõem o fato gerador da obrigação correspondente e, efetivamente, referida indicação não pode ser genérica, tendo em vista os princípios da legalidade e da tipicidade fechada, norteadores do direito tributário.

Não há dúvidas pelo confronto entre o Relatório Fiscal, Impugnação, Manifestação Fiscal e Acórdão Recorrido que a imputação fiscal não foi bem compreendida pelo Contribuinte. É patente o prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Exemplificando, da forma como posto, admitir a manutenção do lançamento com base em fundamentação legal genérica seria o mesmo que imputar a ocorrência de recolhimento a menor do ICMS pela aplicação do instituto da isenção e como tal citar apenas o art. 6º da Parte Geral do RICMS/02.

O Tribunal de Justiça do Estado analisando lançamento relativo ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, no julgamento da Apelação Cível nº 000.256.849-1/00, cancelou autuação com imputação genérica entendendo pela existência de prejuízo ao contribuinte:

EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO- TRIBUTÁRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ISSQN. SERVIÇOS BANCÁRIOS. LISTA. DECRETO- LEI Nº 406/68 E LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87. - INDEVIDO O ISSQN SOBRE SERVIÇOS BANCÁRIOS, QUE NÃO SE ENQUADRAM NA LISTA DO DECRETO-LEI 406/68, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87. - NULO O LANÇAMENTO EFETUADO POR AGENTE FISCAL, EM RELAÇÃO AO ISSQN COBRADO DE INSTITUIÇÃO BANCÁRIA, QUANDO NÃO ATENDIDO O DITAME DO ARTIGO 142 DO CTN, FACE A AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO, APLICANDO ALÍQUOTA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SOBRE GRUPO GENÉRICO QUE ABARCA DIVERSIDADE DE ATIVIDADES.

(...)

COMO SE DEPREENDE DO RELATADO, A CONTROVÉRSIA GIRA EM TORNO DO LANÇAMENTO EFETUADO POR AGENTES FISCAIS DO MUNICÍPIO DE UBERLÂNDIA COBRANDO O ISS RELATIVAMENTE A SERVIÇOS BANCÁRIOS, O QUE FORA FEITA DE UMA FORMA GENERALIZADA, SEM OBSERVÂNCIA DA LISTA ANEXADA À LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87.

ANALISANDO A QUESTÃO DOS AUTOS, DÚVIDAS NÃO RESTAM ACERCA DA PROCEDÊNCIA DA SÚPLICA INICIAL, IMPONDO-SE, A MEU VER, A IMEDIATA REFORMA DA SENTENÇA VERGASTADA.

PRIMEIRAMENTE, CUMPRE REGISTRAR QUE, DADA A GENERALIDADE DOS LANÇAMENTOS, SEQUER HÁ COMO AFERIR, COM A CERTEZA NECESSÁRIA, QUAIS OS SERVIÇOS FORAM CONSIDERADOS PELO AGENTE FISCAL PARA COBRANÇA DO ISSQN.

TODAVIA, A INSTITUIÇÃO FINANCEIRA-AUTORA, NA PETIÇÃO INICIAL, ELENCOU VÁRIAS ATIVIDADES QUE NÃO ESTÃO PREVISTAS NA LISTA DO DECRETO-LEI Nº 406/68, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87, SENDO CERTO QUE O MUNICÍPIO-REQUERIDO NÃO IMPUGNOU A ASSERTIVA, TAMPOUCO DEMONSTROU EM QUAIS ITENS DA REFERIDA LISTA ESTAVAM PREVISTAS AS ATIVIDADES DESCRITAS NA PEÇA EXORDIAL.

OCORRE QUE, AO REVERSO DA TESE SUFRAGADA PELO MAGISTRADO SINGULAR, ENTENDO QUE APENAS OS SERVIÇOS ARROLADOS NA LISTA DO DECRETO-LEI Nº 406/68, COM A REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87, É QUE SÃO PASSÍVEIS DE COBRANÇA DE ISSQN POR PARTE DO ENTE MUNICIPAL. É BEM VERDADE QUE HÁ QUE PREVALECER A NATUREZA DO TRIBUTO E NÃO SUA DENOMINAÇÃO, SOB PENA DO CONTRIBUINTE ALTERAR A NOMENCLATURA DO SERVIÇO APENAS PARA SE EXIMIR DA TRIBUTAÇÃO.

(...)

MAS A NULIDADE DO LANÇAMENTO PROCEDIDO PELO FISCO MUNICIPAL NÃO PROVÉM, TÃO SOMENTE, DA INCLUSÃO DE ATIVIDADES QUE EXTRAPOLAM A LISTA DE SERVIÇOS DO DL Nº 406/68, COM REDAÇÃO DA LC 56/87.

COM EFEITO, PRECEITUA O ARTIGO 142 DO CTN QUE:

"ART. 142. COMPETE PRIVATIVAMENTE À AUTORIDADE ADMINISTRATIVA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, ASSIM ENTENDIDO O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TENDENTE A VERIFICAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO CORRESPONDENTE, DETERMINAR A MATÉRIA TRIBUTÁVEL, CALCULAR O MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO, IDENTIFICAR O SUJEITO PASSIVO E, SENDO CASO, PROPOR A APLICAÇÃO DA PENALIDADE CABÍVEL.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARÁGRAFO ÚNICO. A ATIVIDADE ADMINISTRATIVA DE LANÇAMENTO É VINCULADA E OBRIGATÓRIA, SOB PENA DE RESPONSABILIDADE FUNCIONAL."

ANALISANDO OS DOCUMENTOS DE F. 29/32, INFERE-SE QUE O LANÇAMENTO NÃO ATENDEU AOS DITAMES DO MENCIONADO ARTIGO 142 DO CTN, PORQUANTO DEIXOU DE DESCREVER OS SERVIÇOS PRESTADOS PELA INSTITUIÇÃO BANCÁRIA QUE ESTARIAM SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO NA FORMA DA LEI, AGINDO DE FORMA EXTREMAMENTE GENÉRICA, PRINCIPALMENTE LEVANDO EM CONSIDERAÇÃO QUE O GRUPO Nº 7.1.7.00.00.9 ABARCA DIVERSIDADE DE ATIVIDADES.

O AGENTE FISCAL, AO EFETUAR O LANÇAMENTO, DEIXOU DE APONTAR OS ITENS DA LISTA DE SERVIÇO EM QUE AS CONTAS ESTAVAM SENDO ENQUADRADAS, BEM COMO POR NÃO DISCRIMINOU AS SUB-CONTAS PERTENCENTES AO GRUPO Nº 7.1.7.00.00.9, TORNANDO INDETERMINADA A MATÉRIA TRIBUTÁVEL, CHEGANDO ATÉ MESMO A TRANSGREDIR O AMPLO DIREITO DO CONTRIBUINTE DE VERIFICAR A LEGALIDADE DO MENCIONADO LANÇAMENTO.

CONCLUINDO, DIANTE DA NULIDADE DO LANÇAMENTO, POR INOBSERVÂNCIA DA LISTA DE SERVIÇOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87 E POR FALTA DA IDENTIFICAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 142 DO CTN, IMPERIOSO RECONHECER O PEDIDO INICIAL, NO SENTIDO DE SE DECLARAR A INEXISTÊNCIA DE LEGAL RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ENTRE AS PARTES, CONDENANDO O ENTE MUNICIPAL A DEVOLVER AO BANCO O MONTANTE DECLINADO NA PEÇA DE INGRESSO, DEVIDAMENTE CORRIGIDO E COM JUROS LEGAIS.

Diante do exposto, considerando haver nos autos erro na fundamentação legal do lançamento que acarretou em prejuízo à defesa do Contribuinte, erro esse não sanável a partir da descrição dos fatos e esclarecimentos posteriores da autoridade competente para realização do lançamento, dou provimento ao recurso para reconhecer a nulidade do lançamento.

É como voto.

Sala das Sessões, 26 de abril de 2019.

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira