

Acórdão: 22.441/20/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001440777-85  
Impugnação: 40.010149668-75  
Impugnante: Companhia de Canetas Compactor  
IE: 001003047.00-72  
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT - RJ

**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/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado do Rio de Janeiro, contribuinte substituto tributário por força no Convênio ICMS 199/09 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 Convênios ICMS 81/93, 52/17 e 142/18. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01/03/15 a 30/09/19, devido pela Autuada, estabelecida no estado do Rio de Janeiro, contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 199/09, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias efetivamente entregues aos destinatários mineiros, contrariando as regras estabelecidas na legislação vigente.

Compõem o Auto de Infração, em especial, os seguintes anexos:

- Anexo 1 (fls. 10/19): Relatório Fiscal/Contábil;
- Anexo 2 (fls. 20/25): cópias das GIA/ST período: 01/2015 a 09/2019;
- Anexo 3 (fls. 26/27): Apuração do ICMS- ST exigido

As exigências referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de representante legal, Impugnação às fls. 51/60, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 97/112.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida no estado do Rio de Janeiro,, contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 199/09, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias efetivamente entregues aos destinatários mineiros, uma vez que os créditos em questão não se encontram lastreados em notas fiscais de ressarcimento emitidas pelos estabelecimentos mineiros que devolveram as mercadorias, contrariando o disposto nos artigos 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Diante disso, o Fisco estornou os créditos apropriados pela Impugnante, uma vez que não lastreados em notas fiscais de ressarcimento, nos termos estabelecidos na legislação vigente.

As exigências referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, após relatar os fatos vinculados à presente autuação, bem como discursar sobre a coerência e validade da substituição tributária, menciona os ensinamentos do professor Marco Aurélio Greco, destacando “o que justifica a exigência antecipadamente feita é o evento que ocorrerá posteriormente; não ocorrendo este evento o recolhimento perde seu fundamento, sua justificação, e o excesso recolhido deve ser restituído” (Substituição Tributária: antecipação do fato gerador. 2 ed. SP: Malheiros, 2001, p. 31.).

Transcreve o disposto no art. 150 da Constituição Federal/88 e destaca as garantias asseguradas ao Contribuinte. Especificamente, transcreve o § 7º, salientando que ele assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Acrescenta que interpretação restritiva desse dispositivo, “*para fins de legitimar o Auto de Infração e dilacerar o direito ao crédito do tributo destacado na DEVOLUÇÃO representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito*”.

Cita o manual de preenchimento da GIA ST, analisando os campos 14 e 15, para concluir que a orientação exposta nos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02, está em conflito com o manual de preenchimento da GIA-ST - campo 14. Ressalta que o art. 27 do Anexo XV do RICMS/02, trata exclusivamente de ressarcimento.

Defende que o procedimento de utilizar nas suas operações notas fiscais de clientes mineiros cujos CFOP são 6.411 – devolução de compra para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, encontra-se correto, por restar claro não se tratar de ressarcimento e sim, de crédito do imposto na devolução de mercadorias.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reitera suas argumentações, agora com base na cláusula décima quinta do Convênio 142/18, que, aduz, não coaduna com as práticas da Impugnante, uma vez que a cláusula trata do ressarcimento e não do direito ao crédito tributário da devolução de mercadorias.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, os créditos apropriados pela Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente.

Nesse sentido, é pacífico na jurisprudência que somente o contribuinte que assume o ônus financeiro do tributo tem competência para pleitear a restituição junto ao Sujeito Ativo da obrigação tributária.

Como consequência, nos casos em que a legislação atribui ao remetente a sujeição passiva, por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente nas etapas subsequentes da cadeia de circulação de mercadorias, configuram-se duas distintas possibilidades de restituição do tributo destacado/recolhido, as quais dão origem a dois procedimentos absolutamente diversos.

A primeira hipótese é aquela em que a mercadoria remetida com retenção do ICMS/ST não chega a ser entregue ao destinatário. Nesta hipótese, não há a transferência jurídica da propriedade da mercadoria.

Essa situação é denominada pela legislação como “devolução ou retorno integral” e está regulamentada pelo art. 34 da Parte 1 do Anexo XV c/c art. 78, ambos do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo XV

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.

Parágrafo único. 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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)

Como destacado, tais dispositivos legais cuidam das operações em que não há a entrega das mercadorias ao destinatário. Nesse caso, a mercadoria retorna integralmente à origem, com utilização do mesmo documento fiscal que acobertou a sua saída do estabelecimento remetente.

Veja-se que operações dessa natureza não integram o Auto de Infração, como bem anuncia a Fiscalização.

Lado outro, existe uma segunda hipótese, na qual a mercadoria remetida com retenção do ICMS/ST é entregue ao destinatário e posteriormente devolvida ao remetente por meio da emissão de um novo documento fiscal, destinado a acobertar a saída de tais mercadorias do estabelecimento comprador, em retorno ao vendedor.

Nesse caso, o ônus financeiro do ICMS/ST é transferido ao destinatário (somado ao valor total da nota fiscal, para fins de pagamento), mas o fato gerador presumido (saída posterior, em território mineiro, no presente caso) acaba não ocorrendo, posto que a mercadoria não é impulsionada com destino a uma nova etapa de circulação no território mineiro.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Essa segunda hipótese é a única que é objeto do presente Auto de Infração, para a qual a legislação vigente não permite a forma de aproveitamento de crédito utilizada pela Autuada, situação que motivou a presente autuação.

A apropriação direta do ICMS/ST retido nas saídas, como crédito na GIA-ST, somente pode ocorrer nos casos de retorno integral da mercadoria, ou seja, quando a mercadoria não for entregue ao destinatário.

A devolução posterior de mercadorias 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 do ICMS/ST pelo substituto tributário, posto que há procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese, diverso do adotado pela Impugnante.

Constata-se que o estorno dos créditos relacionados às mercadorias recebidas e devolvidas pelos destinatários mineiros, objeto da autuação, ocorreu por descumprimento aos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e da Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93 (efeitos até 31/12/17), Cláusula Décima Sexta do Convênio ICMS nº 52/17 (efeitos de 01/01/18 a 31/12/18) e Cláusula Décima Sexta do Convênio ICMS nº 142/18 (efeitos a partir de 01/01/19), os quais, tendo sido firmados entre os estados e o Distrito Federal, estabelecem 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. Confira-se:

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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;"

II - saída amparada por isenção ou não incidência;

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

(...)

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

I -

*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.

*Efeitos a partir de 1º/01/2019 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, II, ambos do Dec. nº 47.581, de 28/12/2018.*

§ 1º O contribuinte poderá se ressarcir junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado:

(...)

Ademais, 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 deverá ser apresentada à Delegacia Fiscal de circunscrição para que seja autorizada a restituição, ou visada eletronicamente, 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 deverá emitir NF-e de ajuste, sem destaque do imposto, fazendo constar: I - no campo Natureza da Operação: Ressarcimento de ICMS/ST;

II - no campo CFOP: o código 5.603 ou 6.603, conforme o caso;

III - no quadro Destinatário: os dados do sujeito passivo por substituição;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contendo o valor a ser restituído a título de adicional de alíquota destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM; V - nos campos Valor Total dos Produtos e Valor Total da Nota: o valor do ressarcimento e o valor total;

VI - no campo Informações Complementares:

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.

§ 1º - O contribuinte deverá solicitar, por correio eletrônico, à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o estabelecimento, visto eletrônico do Fisco, que será gerado mediante evento na NF-e e poderá ser consultado no Portal Estadual da NF-e.

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

Efeitos de 1º/03/2019 a 19/06/2020 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 11, ambos do Dec. nº 47.547, de 05/12/2018:

"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."

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/03/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"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."

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/03/2019 a 19/06/2020 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 11, ambos do Dec. nº 47.547, de 05/12/2018:

“§ 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 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.”

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”.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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)".

Por se tratar de operações interestaduais entre os estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro signatários de protocolo relativamente às mercadorias objeto do Auto de Infração, há que se observar o Convênio de normas gerais vigente, conforme acima citado, especialmente a Cláusula que prevê o ressarcimento da substituição tributária, bem como a possibilidade de que cada Estado possa dispor sobre o modo de ressarcimento destas operações. Confira-se:

### **Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93 (efeitos até 31/12/17)**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.

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

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

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

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

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

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

(Grifou-se).

Convênio ICMS nº 52/17 (efeitos de 01/01/18 a 31/12/18)

### SEÇÃO V - DO RESSARCIMENTO

Cláusula décima sexta Nas operações interestaduais com bens e mercadorias já alcançadas pelo regime de substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado pelo contribuinte, mediante emissão de NF-e exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento fornecedor, inscrito como substituto tributário.

§ 1º O ressarcimento de que trata esta cláusula deverá ser previamente autorizado pelo órgão fazendário em cuja circunscrição se localizar o contribuinte.

§ 2º O estabelecimento fornecedor, de posse da NF-e relativa ao ressarcimento de que trata o *caput* desta cláusula, poderá deduzir o valor a ser ressarcido do próximo recolhimento do imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

retido, a ser feito à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.

§ 3º Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando das últimas aquisições dos bens e mercadorias pelo estabelecimento, proporcionalmente à quantidade saída.

§ 4º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição dos respectivos bens e mercadorias pelo estabelecimento.

§ 5º Em substituição à sistemática prevista nesta cláusula, ficam as unidades federadas autorizadas a estabelecer forma diversa de ressarcimento, ainda que sob outra denominação.

Cláusula décima sétima No caso de desfazimento do negócio, se o imposto retido houver sido recolhido, aplica-se o disposto na cláusula décima sexta. (Grifou-se).

Convênio ICMS nº 142/18 (efeitos a partir de 01/01/19)

Seção V

Do Ressarcimento

Cláusula décima quinta: Nas operações interestaduais com bens e mercadorias já alcançados pelo regime de substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior poderá, a critério da unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento, ser efetuado mediante emissão de NF-e exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento fornecedor, inscrito como substituto tributário. (Nova redação dada pelo Conv. ICMS 38/19, efeitos a partir de 1º.06.19)

Redação original.

Cláusula décima quinta: Nas operações interestaduais com bens e mercadorias já alcançados pelo regime de substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior poderá, a critério da unidade federada de destino, ser efetuado pelo contribuinte mediante emissão de NF-e exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento fornecedor, inscrito como substituto tributário.

§ 1º O ressarcimento de que trata esta cláusula deverá ser previamente autorizado pela administração tributária em cuja circunscrição se localizar o contribuinte, observado o prazo de 90 (noventa) dias, nos termos do § 1º do art. 10 da Lei Complementar nº 87/1996.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º O estabelecimento fornecedor, de posse da NF-e relativa ao ressarcimento de que trata o caput desta cláusula, poderá deduzir o valor a ser ressarcido do próximo recolhimento do imposto retido, a ser feito à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.

§ 3º Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando das últimas aquisições dos bens e mercadorias pelo estabelecimento, proporcionalmente à quantidade saída.

§ 4º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição dos respectivos bens e mercadorias pelo estabelecimento.

§ 5º Em substituição à sistemática prevista nesta cláusula, ficam as unidades federadas autorizadas a estabelecer forma diversa de ressarcimento, ainda que sob outra denominação.

Cláusula décima sexta No caso de desfazimento do negócio, se o imposto retido por substituição tributária houver sido recolhido, aplica-se o disposto na cláusula décima quinta deste convênio. (Grifou-se).

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 da Parte Geral do RICMS/02:

### RICMS/02 - Anexo XV

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

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

### RICMS/02 - Parte Geral

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 aposto 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. Assim, somente ele poderá pleiteá-la junto ao seu Estado.

Nessa situação, como houve a tributação sem a realização do fato gerador presumido (saídas subsequentes no território mineiro), a legislação do estado de Minas Gerais disciplina, no art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 retro, as hipóteses de ressarcimento do tributo pago anteriormente.

Não se deve confundir a devolução física de mercadorias, que devem ser acobertadas por nota fiscal de emissão daquele que promover a devolução, com a nota de ressarcimento, emitida para fins de restituição do ICMS/ST anteriormente retido do contribuinte mineiro, único detentor desse direito, por ter sido ele quem suportou o ônus da retenção, em relação às mercadorias que não tiveram operações subsequentes no território mineiro, por motivo de devolução.

Veja-se que a forma do desfazimento do negócio jurídico pode ser livremente pactuada entre as partes, por se tratar de questão comercial não vinculada ao direito tributário, porém, quanto à restituição do ICMS/ST anteriormente retido, a legislação vigente é absolutamente clara ao estabelecer procedimentos específicos a serem seguidos para tal fim, sendo vedado à Impugnante escolher forma alternativa ou a que melhor lhe convier, quando a legislação impõe procedimento específico, isto é, a legislação não faculta à Impugnante outro procedimento senão aquele expressamente determinado.

Reitere-se que os artigos 22 a 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/02 são claros ao dispor que cabe ao destinatário mineiro, na condição de contribuinte substituído (estabelecimento que recebe mercadoria sujeita à substituição tributária), não só o direito, mas até mesmo a forma a ser escolhida para a efetivação da restituição.

Assim, se o estabelecimento mineiro opta pela restituição na modalidade de ressarcimento, a Impugnante, na condição de substituta tributária, somente poderia abater o valor do ICMS/ST, se devidamente lastreado pela respectiva nota fiscal de ressarcimento, o que não ocorreu no caso dos autos.

Cumpra ainda registrar que todos os procedimentos narrados são de cumprimento anterior ao lançamento do crédito, uma vez que este somente poderá ser escriturado pelo contribuinte substituído após o visto do Fisco previsto no art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, conforme já destacado, identificadas as operações de devolução efetuadas pelos clientes da Autuada e não estando as mesmas acobertadas por notas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscais de ressarcimento emitidas pelos contribuintes substituídos, a Fiscalização corretamente procedeu ao estornar os créditos indevidamente por ela apropriados.

Observa-se que essa matéria já teve entendimento devidamente firmado pela Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), conforme resposta à Consulta de Contribuinte nº 066/12, a seguir transcrita em parte:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 066/12

CONSULENTE: Tracbel S.A.

[...]

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 a favor 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 inocorrência do fato gerador presumido.

Optando por se ressarcir junto ao 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 com 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.

No mesmo sentido, a resposta da Consulta de Contribuinte nº 113/15, cujos excertos são a seguir transcritos:

“ ... 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 Part. 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66, todos do RICMS/02, haja vista a inocorrência do fato gerador presumido.

Nesse caso, a Consulente, como substituída, poderá pleitear a restituição do ICMS/ST relativo à operação, através de uma das modalidades previstas na Part. 1 do Anexo XV do RICMS/02: **ressarcimento (art. 27)**,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

abatimento (art. 28) ou creditamento (art. 29). (Grifou-se)

Também, esta matéria esteve em análise neste Conselho de Contribuintes, com aprovação das exigências fiscais, Acórdãos nºs 20.900/15/2ª, 21.030/16/2ª, 21.029/16/2ª, 21.035/16/2ª, 21.088/16/2ª, 22.161/16/2ª, 22.160/16/2ª, 22.187/16/1º, 22.192/16/1ª, 21.347/17/2ª, 21.348/17/2ª, 22.503/17/1ª e 22.476/17/3ª, como se pode verificar, a título de exemplo, no Acórdão a seguir reproduzido:

ACÓRDÃO: 22.476/17/3ª

PTA/AI: 01.000657699-43

IMPUGNANTE: HEWLETT-PACKARD BRASIL LTDA

IE: 001422665.00-93

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST ORIUNDOS DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS SEM A OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS, NOS TERMOS DOS ARTS. 22 A 24 E 27, TODOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO PROTOCOLO ICMS 81/93. 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 6763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME.

Mencione-se, por oportuno, que os requisitos da legislação para fins de ressarcimento não se constituem em questões formais. A respeito, tem-se as seguintes decisões do E. TJMG, relativas à matéria semelhante à dos presentes autos, na qual 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. Confira-se:

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.

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.

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)

(...)

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).

Quanto às arguições da Impugnante de que as multas aplicadas afrontam o Princípio da moralidade, dentre outros, e a vedação aos estados de utilizar o tributo com efeito de confisco, informa-se que elas não serão aqui analisadas, uma vez que não



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas no presente processo atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 14 de outubro de 2020.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**