

Acórdão: 23.766/21/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001487683-24
Impugnação: 40.010150705-31
Impugnante: Nacom Goya Indústria e Comércio de Alimentos Ltda
IE: 002407856.01-05
Origem: DGP/SUFIS - Nconext - SP

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVOUÇÃO 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 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, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de julho de 2016 a novembro de 2019, devido ao estado de Minas Gerais pela Impugnante, estabelecida no estado de São Paulo, na condição de substituta tributária por força de protocolo, decorrente das remessas interestaduais de produtos alimentícios para contribuintes mineiros, em virtude do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST das devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais, tanto nas operações cuja entrega não foi efetivada quanto nas devoluções realizadas posteriormente pelo destinatário mineiro.

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

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 155/171, acompanhada dos documentos de fls. 172/258, com os argumentos infra elencados:

- aduz que algumas obrigações acessórias eventualmente não teriam sido cumpridas, porém frisa terem sido realizados procedimentos capazes de detalhar a operação efetivada, possibilitando ao Fisco o acompanhamento e conferência dos créditos;

- apresenta print da Nota Fiscal (NF) nº 35.813 cujas mercadorias teriam sido devolvidas, razão pela qual emitiu a NF nº 36.267 (fls. 161) de forma transparente;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assevera ter cumprido parte do disposto no art. 78 do RICMS/02 na medida em que mencionou o número da nota fiscal de saída, tendo sido dado conhecimento ao Fisco sobre esta operação, devendo ser creditado o ICMS destacado na origem sob pena de infração ao princípio da não-cumulatividade;

- evoca o art. 142 do Código Tributário Nacional e afirma que a presente exigência tem por base a presunção da ocorrência do ilícito fiscal exclusivamente decorrente do descumprimento de uma obrigação acessória razão pela qual deve ser afastada a autuação fiscal;

- entende que a garantia do abatimento dos valores de ICMS não pode ser alterada pela Fazenda Pública porque se trata de um tributo não cumulativo, cita texto da doutrina a respeito;

- sustenta possuir direito ao creditamento;

- acrescenta que negar esses créditos significa bitributação, o que é vedado pela legislação;

- enfatiza não haver fundamento legal para manutenção do lançamento;

- menciona que aplicar 100% (cem por cento) de penalidade sobre o valor do ICMS supostamente não recolhido e mais de 50% (cinquenta por cento) a título de multa isolada é absurdo e confiscatório especialmente porque foram aplicadas duas multas pela mesma infração configurando *bis in idem*, o que extrapola os limites constitucionais ao poder de tributar.

Por fim, requer:

- o recebimento de sua impugnação com efeito suspensivo, para fins de reconhecer a inexistência de amparo legal à lavratura do Auto de Infração em tela, o qual deve ser declarado nulo;

- o reconhecimento da inexistência de base legal que sustente a aplicação das duas multas, isolada e de revalidação, assim como da inexistência de prática de qualquer ilícito tributário, posto que apenas houve o aproveitamento de crédito legítimo do ICMS destacado em notas fiscais de devolução/retorno de mercadorias, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade;

- devido ao efeito suspensivo, requer que não seja inscrito o débito em dívida ativa até a decisão final administrativa;

- caso reste alguma penalidade a ser aplicada, que se proceda à sua revisão, diante da boa-fé da Impugnante, pois não houve a intenção de suprimir tributos.

- seja julgado insubsistente o Auto de Infração em combate, com a sua anulação e cancelamento.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 263/281, refuta as alegações da Impugnante, sustenta que foram glosados créditos de ICMS/ST, que a Impugnante indevidamente se aproveitou por deixar de observar a legislação de regência e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento, contudo não os especifica no decorrer de sua impugnação.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Impugnante compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Rejeita-se, pois, a nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de julho de 2016 a novembro de 2019, devido ao estado de Minas Gerais pela Impugnante, estabelecida no estado de São Paulo, na condição de substituta tributária por força de protocolo, decorrente das remessas interestaduais de produtos alimentícios para contribuintes mineiros, em virtude do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST das devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais, tanto nas operações cuja entrega não foi efetivada quanto nas devoluções realizadas posteriormente pelo destinatário mineiro.

A Autuada, situada no estado de São Paulo, é inscrita no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, na condição de contribuinte substituto tributário, nos termos do que prescreve a legislação.

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.

Mediante análise de documentos fiscais e das informações contidas na Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), a Fiscalização constatou o lançamento de créditos de ICMS/ST, especificamente nos campos 14 (ICMS de devoluções) e 15 (ICMS de Ressarcimentos) da GIA-ST, que se refere(m) a valores redutores do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, porém, sem o cumprimento dos requisitos legais para isso.

Trata-se de operações, cujo imposto foi anteriormente retido por substituição tributária, relativas a devolução (parcial ou total) de mercadorias efetuadas

pelo contribuinte substituído, sem o acobertamento por notas fiscais de ressarcimento, nos termos do art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, e retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário, sem a observância dos requisitos exigidos no art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e no art. 78 da Parte Geral do RICMS/02.

Diante disso, a Fiscalização procedeu ao estorno dos créditos aproveitados, entendidos como indevidos.

Destaca-se, assim, que compõem o valor do crédito estornado as notas fiscais de devolução emitidas pela própria Autuada relativas ao retorno integral e as notas fiscais emitidas por seus clientes (contribuintes substituídos sediados no estado de Minas Gerais), conforme demonstrado na planilha denominada “ANEXO C – Demonstrativo do Crédito Tributário por Nota Fiscal” às fls. 23 e seguintes do presente Auto de Infração.

Cabe inicialmente ponderar que, em sentido amplo, nas devoluções, têm-se duas situações distintas:

i) uma, em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST é efetivamente 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;

ii) outra, em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST não chega sequer a ser entregue ao destinatário, não se configurando a transferência jurídica da posse/propriedade da mercadoria e, tampouco, do ônus referente ao tributo sobre ela incidente, retido/recolhido por substituição tributária pelo remetente.

Importante salientar que é pacífico na jurisprudência que somente o contribuinte que assume o ônus financeiro do tributo tem competência para pedir sua restituição/compensação ao sujeito ativo da obrigação tributária.

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

Pois bem, em relação às devoluções de mercadorias efetuadas pelo contribuinte substituído sediado neste estado, ou seja, na hipótese em que ocorre a efetiva entrega da mercadoria ao destinatário, ocorrendo a devolução posterior por meio de nota fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, esta não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário, mesmo que tal documento apresente as informações referentes ao ICMS/ST, 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

Nesse caso, o ônus financeiro do ICMS/ST foi transferido ao destinatário (somado ao valor total da nota fiscal), a despeito da inocorrência do fato gerador presumido.

Registra-se que o procedimento de restituição encontra-se previsto nos arts. 22 a 24 Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, dispositivos esses que estabelecem regras gerais a serem aplicadas no regime de substituição tributária, que assim dispõem:

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 à substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I - saída para 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.

§ 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

será realizada por meio do ressarcimento junto ao fornecedor da mercadoria;"

(...) (Grifou-se)

Como se viu, os arts. 22 a 24 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.

E ainda, 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 visada pela Delegacia Fiscal de circunscrição, para que seja autorizada a restituição, o que não foi observado no caso em tela.

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/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".

§ 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)"."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por se tratar de operações interestaduais entre os estados de Minas Gerais e São Paulo, signatários de protocolo e/ou Convênio relativamente às mercadorias objeto do Auto de Infração, há que se observar o Convênio de normas gerais vigente, 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 dessas operações. Confira-se:

Convênio ICMS n° 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 n° 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, efeitos até 31.05.19.

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 n° 87/1996.

§ 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, da Parte 1 do Anexo XV (já transcrito anteriormente), e art. 66, § 10, ambos do RICMS/02:

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 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 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."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, o contribuinte (no caso, o substituído mineiro) 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.

Para fins de autorização do ressarcimento, a referida nota fiscal haverá de ser visada pela Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o contribuinte.

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

Ressalta-se, assim, 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, o que não ocorreu no presente caso.

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 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Portanto, conforme demonstrado no Auto de Infração, a Impugnante apropriou-se de créditos de ICMS/ST referentes a devoluções de mercadorias efetuadas pelo contribuinte substituído, apesar de inexistentes as notas fiscais de ressarcimento visadas pelo Fisco, abatendo-os do valor do imposto devido ao estado de Minas Gerais, infringindo, assim, a legislação tributária deste estado e, também, o(s) citado(s) convênio(s).

Dessa forma, correto o estorno efetuado pela Fiscalização dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias realizadas pelos clientes, objeto da autuação, em razão do descumprimento dos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02 e da Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93 (vigente até 31/12/17), Cláusula décima sexta do Convênio ICMS nº 52/17 (vigente até 31/12/18) e Cláusula décima quinta do Convênio ICMS nº 142/18 (vigente 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.

Observa-se que a matéria em questão já foi enfrentada pela Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), dentre outras, no âmbito da resposta proferida na Consulta de Contribuinte nº 113/15, a seguir transcrita em parte:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 113/15

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 inoccorrência 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), abatimento (art. 28) ou creditamento (art. 29).

No mesmo sentido, a resposta da Consulta de Contribuinte nº 002/20, cujos excertos são a seguir reproduzidos:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 002/20

CONSULENTE: D. Center Distribuidora Ltda.

1 - Não. Nas operações envolvendo devolução de mercadoria recebida 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/2002, haja vista a inoccorrência do fato gerador presumido, dada a posterior transferência interestadual.

Nesse caso, a Consulente, como substituída, poderá pleitear a restituição do ICMS/ST relativo à operação, observando-se os arts. 22 a 31 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, por meio de uma das modalidades previstas nesta mesma Parte: RESSARCIMENTO (art. 27), abatimento (art. 28) ou creditamento (art. 29).

Esclareça-se que, após a vigência do Decreto nº 47.547/2018, ou seja, a partir de 1º de março de 2019 não mais é necessária a apresentação da nota fiscal à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização da restituição no caso de abatimento ou creditamento. Todavia, tratando-se de restituição mediante RESSARCIMENTO, conforme situação exposta pela Consulente, permanece a exigência de autorização da Delegacia Fiscal, conforme estabelece o art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002:

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.

(destacou-se)

Considerando, assim, que nenhuma das condições legais foram cumpridas, não restam dúvidas quanto à infringência à legislação tributária, uma vez que a Autuada adotou procedimento próprio para o aproveitamento de créditos oriundos de operações de devolução de mercadorias efetuadas pelo contribuinte substituído, ao arrepio das previsões legais.

Ressalta-se que razão não assiste à Defesa quando alega que a não utilização do crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de devolução viola o princípio constitucional da não-cumulatividade, visto se olvidar de um aspecto muito importante: o direito à restituição do tributo na hipótese em tela é do destinatário (contribuinte substituído).

Lado outro, na hipótese em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST não chega sequer a ser entregue ao destinatário, também objeto do estorno de créditos, não se configura a transferência jurídica da posse/propriedade da mercadoria e tampouco do ônus referente ao tributo sobre ela incidente, retido/recolhido por substituição tributária pelo remetente.

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

RICMS/02 - Parte 1 do 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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".

§ 2º - Em se tratando de sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação e não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, o valor do ICMS recolhido a título de substituição tributária relativo à saída de mercadoria que tenha retornado integralmente ao seu estabelecimento será restituído por meio de pedido de restituição de indébito tributário. (Destacou-se).

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:

Efeitos de 1º/02/2015 a 04/02/2020 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 46.687, de 26/12/2014:

"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 CTRC 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 houve entrega das mercadorias ao destinatário. Nesse caso, a mercadoria foi objeto de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devolução/retorno integral à origem, com utilização do mesmo documento fiscal que acobertou a saída do estabelecimento remetente.

Ressalta-se que, nos termos do citado art. 78, o contribuinte que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

- 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;
- escriturar devidamente a nota fiscal.

O acobertamento do retorno da mercadoria ao estabelecimento remetente se dará pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída, sendo seu prazo de validade renovado a partir da data da declaração do transportador e do destinatário, e a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CTRC que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no art. 10 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

Salienta-se, por oportuno, que a Nota Fiscal/DANFE que acobertar o retorno deverá conter, em seu verso, declaração datada e assinada pelo transportador e, se possível, também pelo destinatário, informando o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, deverá apor no verso do documento o carimbo relativo à sua inscrição no CNPJ.

Não obstante a revogação do § 2º do art. 78 do RICMS/02, vigente até 31/01/15, que mencionava a exigência de declaração do transportador e do destinatário acerca do motivo da devolução na Nota Fiscal/DANFE que acobertar o retorno, registra-se que o parágrafo único, inciso II, do referido art. 78 (já transcrito), vigente a partir de 01/02/15, determina a observância do art. 10 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, o qual dispõe:

Anexo IX do RICMS/02

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.

Assim, verifica-se que, nesse dispositivo, permanece a exigência de aposição do motivo do retorno, assinado e datado pelo transportador e, se possível, pelo destinatário, sendo que, no caso em análise, tais requisitos não foram cumpridos.

Como é cediço, o Ajuste SINIEF nº 4/93 estabelece normas comuns aplicáveis para o cumprimento de obrigações tributárias relacionadas com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, prevendo, inclusive, tratamento específico tanto para hipótese de devolução como para a hipótese em questão, de retorno de mercadoria não entregue.

Pela importância dessa menção específica à mercadoria não entregue, transcreve-se o dispositivo legal em comento, *in verbis*:

Ajuste SINIEF nº 4/93

Cláusula quinta - Ocorrendo devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, cuja saída tenha sido escriturada nos termos da Cláusula quarta, o sujeito passivo por substituição deverá lançar no Livro Registro de Entradas:

I - o documento fiscal relativo à devolução, com utilização das colunas "Operações com Crédito do Imposto", na forma prevista na legislação;

II - na coluna "Observações", na mesma linha do lançamento referido no inciso anterior, o valor da base de cálculo e do imposto retido, relativos à devolução;

III - se o contribuinte utilizar sistema eletrônico de processamento de dados, os valores relativos ao imposto retido e à respectiva base de cálculo serão lançados na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum "Substituição Tributária" ou o código "ST".

Parágrafo único. Os valores constantes na coluna relativa ao imposto retido serão totalizados no último dia do período de apuração, para lançamento no Livro Registro de Apuração do ICMS.

Da mesma forma, como já demonstrado, o art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 estabelece procedimentos a serem adotados na **hipótese de mercadoria não entregue**, além de remeter ao art. 78 do dispositivo regulamentar.

Frisa-se, portanto, que referido texto legal não trata de qualquer devolução ou retorno de mercadoria e sim de mercadoria que não foi entregue.

Salienta-se que a lei não contém palavras inúteis ou supérfluas, portanto, todas as palavras devem ser interpretadas como tendo algum efeito, ou seja, devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia.

Assim, quando o legislador fez constar, tanto no art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 bem como na referida Cláusula Quinta do Ajuste SINIEF nº 4/93, a expressão "devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário", não se pode deixar de considerar que se trata especificamente de mercadorias não entregues.

Pelo exposto, correto o estorno efetuado pela Fiscalização dos créditos relacionados às operações de retorno de mercadorias não entregues ao destinatário,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

objeto da autuação, em razão do descumprimento dos arts. 34 do Anexo XV e 78 da Parte Geral, ambos do RICMS/02.

Vale registrar que a matéria em questão já foi enfrentada pela Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), dentre outras, no âmbito da resposta proferida na Consulta de Contribuinte nº 129/2019, a qual diferencia os procedimentos a serem adotados nos casos de retorno ao estabelecimento remetente (contribuinte substituto) da mercadoria entregue ou não entregue ao destinatário (contribuinte substituído). Examine-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 129/2019

ORIGEM: Araçatuba - SP

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.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, estabelecida no estado de São Paulo, apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e tem como atividade principal informada a fabricação de fogões, refrigeradores e máquinas de lavar e secar para uso doméstico, peças e acessórios (CNAE 2751-1/00).

Informa que busca entendimento acerca dos ritos ou procedimentos fiscais a serem observados nos casos de devoluções de mercadorias pelas empresas substituídas, estabelecidas no estado de Minas Gerais, à Consulente, referentes aos créditos do ICMS/ST.

Transcreve os arts. 33 e 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, reconhecendo que os procedimentos de devolução de mercadorias estão expressamente previstos nestes dispositivos regulamentares.

(...)

CONSULTA:

Nas hipóteses de devolução de mercadorias sujeitas ao ICMS/ST a Consulente poderá escriturar os créditos deste imposto, nos termos do art. 34 da Parte 1 do Anexo XV c/c art. 78 da Parte Geral, ambos do RICMS/2002?

RESPOSTA:

A princípio, cumpre esclarecer que, ocorrendo devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, cuja saída tenha sido escriturada nos termos do art. 33 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, a escrituração deverá obedecer às formalidades previstas no art. 34 da mesma Parte 1, a saber:

(...)

É considerado retorno integral de mercadoria a hipótese de não recebimento pelo contribuinte destinatário, devendo a mercadoria ser acobertada pela mesma nota fiscal que acobertou a saída, sendo que o transportador e, se possível, também o destinatário, deverão consignar no verso da referida nota fiscal o motivo do retorno, mediante declaração datada e assinada.

Por se tratar de operação que envolve outro Estado da Federação esse deverá ser consultado quanto às formalidades dos documentos necessários para comprovação do referido retorno, bem como para recuperação do imposto cobrado na operação própria.

Para recuperar o ICMS/ST recolhido a este Estado, o contribuinte deve comprovar o retorno integral da mercadoria por meio de documentação respectiva, escriturando-se a nota fiscal correspondente na forma prevista no art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

Por outro lado, tratando-se de devolução total ou parcial, em que a mercadoria for entregue ao destinatário mineiro, esse deverá emitir nota fiscal, com destaque do imposto, se for o caso.

Assim, na devolução total ou parcial da mercadoria ao estabelecimento da Consulente, o contribuinte situado neste estado emitirá nota fiscal de retorno da mercadoria, com destaque da mesma base de cálculo e do mesmo valor do imposto (operação própria), nos termos do § 10 do art. 42 e inciso XXI do art. 43, todos do RICMS/2002. Nesta nota fiscal, o contribuinte fará constar, nos “dados adicionais”, o número e a data da nota fiscal referente ao recebimento da mercadoria, ora devolvida. Neste sentido vide, dentre outras, as Consultas de Contribuinte n^{os} 214/2018, 164/2017 e 058/2014.

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.

Conforme o caso em questão, as operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido mediante substituição tributária pela Consulente (remetente), em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este Estado, os clientes mineiros da Consulente (contribuintes inscritos) terão 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, respectivamente, do inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66 da Parte Geral, todos do RICMS/2002, haja vista a inocorrência do fato gerador presumido.

Portanto, os referidos clientes da Consulente poderão pleitear a restituição do ICMS/ST retido, por meio de uma das modalidades previstas no art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002: ressarcimento (art. 27), abatimento (art. 28) ou creditamento (art. 29).

Vale salientar que a modalidade de restituição prevista no referido art. 27 do Anexo XV, decorrente da regulamentação da Cláusula Décima Quinta do Convênio ICMS nº 142/2018, prevê formalidades para que os Clientes da Consulente obtenham a restituição do imposto mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição (Consulente).

(...)

Cabe acrescentar que a orientação contida na Consulta de Contribuinte nº 018/2018, a respeito de devolução ou retorno de mercadoria, refere-se a operações internas, não se aplicando às operações interestaduais de recebimento em devolução de mercadoria indicadas pela Consulente.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 4 de julho de 2019. (Grifou-se).

Cumprе mencionar que a matéria versada nos autos já esteve em análise neste Conselho de Contribuintes, com aprovação das exigências fiscais, conforme Acórdãos nºs 22.922/18/1ª, 23.072/1ª/18, 23.478/19/1ª, 22.074/19/2ª, 23.263/19/3ª e, mais recentemente, no Acórdão nº 23.468/20/3ª, cuja ementa transcreve-se:

ACÓRDÃO: 23.468/20/3ª

EMENTA CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDO

NO ESTADO DE SÃO PAULO, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO POR FORÇA DE CONVÊNIO, EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST ORIUNDOS DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTS. 22 A 24 E 27, DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 81/93 E ART. 78 DO RICMS/02. 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. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

Verifica-se, portanto, que o feito fiscal está amplamente respaldado na legislação que rege a matéria, sendo legítimas, pois, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, e 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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, estabelecem a aplicação da penalidade “em dobro” ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I, do § 2º, do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

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

Com efeito, a multa de Revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa isolada foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS

UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Marcelo Nogueira de Morais.

Sala das Sessões, 08 de junho de 2021.

Flávia Sales Campos Vale
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

CS/D