

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	24.374/23/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.002539117-78	
Impugnação:	40.010154887-56	
Impugnante:	Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda IE: 568195598.07-78	
Proc. S. Passivo:	ESTELA RIGGIO/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora - 1	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO. Constatado que o contribuinte, estabelecido em outra Unidade da Federação, efetuou recolhimento a menor do ICMS/ST, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos oriundos de devoluções de mercadorias de contribuintes destinatários mineiros, sem a observância dos requisitos previstos nos arts. 22 a 24 e 27, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo, e Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, Contribuinte estabelecido no estado de São Paulo e inscrito no Cadastro de Contribuintes de Minas Gerais, efetuou, no período de 01/08/20 a 31/05/22, 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 de contribuintes destinatários mineiros, sem a observância dos requisitos legais e regulamentares, nos termos dos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusulas Terceira, Quarta, Décima Quinta e Décima Sexta do Convênio ICMS nº 142/18.

São exigidos o ICMS/ST, a Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 23/46, apresentando documentos às págs. 47/76.

A Fiscalização, em sua Manifestação Fiscal às págs. 77/96, refuta os argumentos da Defesa.

DECISÃO

Como relatado, a autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, Contribuinte estabelecido no estado de São Paulo e inscrito no Cadastro de Contribuintes de Minas Gerais, efetuou, no período de 01/08/20 a 31/05/22, 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 de mercadorias de contribuintes destinatários mineiros, sem a observância dos requisitos legais e regulamentares, nos termos do arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusulas Terceira, Quarta, Décima Quinta e Décima Sexta do Convênio ICMS nº 142/18.

São exigidos o ICMS/ST, a Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Em sua Defesa, a Impugnante afirma possuir o direito constitucional à restituição do ICMS/ST em comento, uma vez que o fato gerador presumido não se consumou.

Entende que, se não houve atendimento a algum procedimento formal inerente a sua restituição, tal fato específico poderia ser, quando muito, passível de penalidade formal, mas nunca da exigência do imposto – ou glosa de “crédito”, sob pena de enriquecimento ilícito do erário mineiro.

Ressalta que obteve a restituição diretamente na sua escrita fiscal, na forma de aproveitamento de créditos, oriundos de notas fiscais de devolução de mercadorias emitidas pelos destinatários.

E entende ser legal este procedimento para restituição de indébito referentes aos montantes pagos indevidamente, sobre operações cujos fatos geradores presumidos não se concretizaram.

Menciona os arts. 22 a 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/02, no que concerne ao requerimento de ressarcimento dos valores do ICMS/ST oriundos das operações que não se consumaram.

Assevera que o enquadramento legal promovido pela Fiscalização é completamente estranho aos fatos efetivamente verificados. Aduz que jamais houve a tradição das mercadorias aos clientes, inexistindo qualquer fato gerador relacionados a estas operações.

Questiona se, para a mercadoria que saiu e veio posteriormente a retornar ao estabelecimento remetente, seria crível exigir do contribuinte percorrer périplo formal perante a Secretaria de Fazenda de Minas Gerais, para ter direito de não pagar o ICMS indevidamente pago em operação não realizada?

Afirma o princípio da eventualidade por entender que a Impugnante adotou um procedimento válido para fins de ressarcimento dos valores pagos a título de substituição tributária, em atenção as devoluções de mercadorias, em total respeito ao disposto no art. 150, § 7º da Constituição Federal, o qual assegura a imediata e

preferencial restituição dos valores pagos a maior, caso não se realize o fato gerador presumido.

Entende ser impecável o procedimento da Impugnante de levar esses valores a crédito para o confronto nas operações futuras nas quais incidiu esses valores.

Em seguida tece comentários acerca do art. 27, do Anexo XV do RICMS/02, invocado pela Fiscalização, para afirmar que os requisitos formais ali previstos seriam mera obrigação burocrática e de natureza acessória, que não invalida o direito legitimado ao ressarcimento pela Impugnante.

Na sequência, relata que o Auto de Infração se deu tão somente porque a Impugnante não cumpriu, *ipsis litteris*, os requisitos exigidos pela legislação fiscal, para que procedesse ao ressarcimento do ICMS devido por substituição tributária, o que resultou na glosa dos créditos do ICMS/ST.

Sintetiza que as exigências previstas nos arts. 22 a 24 e 27 da parte 1, do anexo XV, do RICMS/02, se traduzam em verdadeiras obrigações acessórias e existem com o fim único de assegurar o cumprimento da obrigação principal.

Assinala que uma vez satisfeita a obrigação principal, independentemente da obrigação acessória, não há motivos para punir a Impugnante com a glosa dos créditos e sua penalidade correspondente.

Afirma que sua conduta não trouxe prejuízo ao erário mineiro.

Contudo, não podem prosperar os argumentos da Defesa, pelas razões a seguir externadas.

De início, cabe aqui prescrutar a distinção entre “pagar o ICMS” e “recolher o ICMS”.

Tal distinção é reforçada pela redação do art. 1º, inciso II, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02, que assim dispõe:

Art. 1º Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido:

(...)

II - pelos adquirentes ou destinatários da mercadoria, pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria; (Grifou-se).

Como se verifica por meio da redação transcrita acima, o art. 1º, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 deixa claro que o fornecedor da mercadoria, na qualidade de substituto tributário, **recolhe** o ICMS/ST devido pelos adquirentes ou destinatários da mesma.

Evidente, portanto, que a Impugnante **recolheu o imposto por substituição tributária**; mas, não o pagou. E por quê?

Porque sendo o ICMS um imposto indireto e plurifásico, quem o paga é o consumidor final, não o contribuinte substituto, aqui no caso a Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E apesar de que a Impugnante cite a seu favor o disposto no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, verifica-se que este assegura a imediata e preferencial restituição da **quantia paga**; mas não da recolhida. Veja-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo **pagamento de imposto** ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Grifou-se).

Da leitura acima, nota-se que o referido dispositivo não aponta, expressamente, a quem é assegurado este direito.

Cabe ao art. 166 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN) normatizar a restituição de tributos, sendo taxativo ao dispor que a restituição do tributo que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, somente será feita a quem **prove haver assumido o referido encargo**, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, **estar por este expressamente autorizado a recebê-lo**. Confira-se:

CTN

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Assumir, portanto, o encargo financeiro é, em suma, pagar o imposto, como faz o consumidor final; não recolhê-lo, como fez a Impugnante.

Por estas razões, esta não tem como provar que assumiu o encargo financeiro, até porque, como substituta tributária, incluiu no preço final cobrado, em cada documento fiscal relativo a esta autuação, o valor do ICMS/ST, o qual a Impugnante está obrigada a recolher.

Este encargo transferido via nota fiscal será arcado, inicialmente, pelo destinatário da mercadoria, e assim sucessivamente, até que esta chegue ao consumidor final, o qual é, ao final, quem paga o imposto indireto.

Então, não tendo como provar que assumiu o encargo financeiro, fica afastado seu direito constitucional à restituição do ICMS/ST.

Por outro lado, cabe registrar que o art. 166 do CTN aventa uma outra possibilidade: no caso de o contribuinte ter transferido o encargo a terceiro, para fazer direito à restituição, deve estar expressamente autorizado, por quem assumiu o encargo financeiro, a recebê-la.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, à pág. 84 de sua Manifestação Fiscal, assinala existir procedimento próprio para a espécie de apropriação de crédito tema da presente autuação, que é denominada de “ressarcimento”.

Reitere-se que, no presente caso, o ônus financeiro do ICMS/ST foi transferido ao destinatário, na medida do valor do tributo inserido no valor total da nota fiscal.

Outro aspecto importante a destacar é que, diferentemente do que afirma a Impugnante à pág. 26, as mercadorias ingressaram, efetivamente, no estabelecimento dos destinatários, cabendo a estes a emissão da nota fiscal de devolução das mercadorias, para que esta pudesse ser realizada.

Fica evidente, portanto, que não se está a tratar aqui de operações de saída de mercadorias onde se dá o que é usualmente denominado de “bate e volta”, quando a mercadoria não chega, propriamente, a ingressar no estabelecimento do destinatário, pois o retorno da mercadoria ao estabelecimento de origem se dá antes que tal fato ocorra.

O procedimento especificado pela legislação tributária para regulamentar a restituição na modalidade do ressarcimento encontra-se nos arts. 22 a 25-A e 27, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02, bem como nas Cláusulas Terceira, Quarta, Décima Quinta e Décima Sexta do Convênio ICMS nº 142/18.

Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

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.

Parágrafo único - Nos casos em que o fato gerador se realizar em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, o contribuinte deverá observar a Subseção IV-A desta seção.

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;

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.

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

I - ao valor do imposto retido, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária diretamente daquele que efetuou a retenção;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - ao valor do imposto recolhido, no caso em que o contribuinte tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em território mineiro ou no estabelecimento;

III - ao valor corretamente informado na nota fiscal a título de reembolso, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária de contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento.

§ 2º Não sendo possível estabelecer correspondência entre a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que ensejou a restituição e seu respectivo recebimento, a restituição será efetuada com base no valor médio ponderado do imposto retido, recolhido ou informado, conforme o caso, correspondente às últimas entradas até a quantidade de mercadorias existente em estoque, na data da prática do ato ou da ocorrência do fato que lhe deu causa.

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

§ 4º

§ 5º Na hipótese de perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda, o contribuinte deverá comprovar o fato.

§ 6º O disposto no inciso I do caput não se aplica na saída de mercadoria para outra unidade da federação promovida por microempresa ou empresa de pequeno porte quando destinada a consumidor final não contribuinte, hipótese em que se considera realizado o fato gerador presumido da substituição tributária.

§ 7º - Para os fins do disposto no § 1º, na hipótese em que a NF-e original tenha sido emitida contendo itens de mercadorias, na NF-e complementar, caso emitida, deverá constar a identificação dos itens das mercadorias da NF-e original para os quais haja informação de complementação, sob pena de não ser considerada na análise do processo de restituição, observado o disposto no "Manual de Orientação de Preenchimento da NF-e" disponível no Portal Nacional da NF-e (<https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I -

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:

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;

II - na hipótese de que trata o inciso II do caput do art. 23 desta parte, cujo fundamento seja o disposto no item 136 da Parte 1 do Anexo I e as mercadorias sejam as relacionadas no subitem 136.4 do referido item.

§ 2º O disposto no inciso II do caput não se aplica nas hipóteses em que o imposto deva ser recolhido até o momento da entrada da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária no Estado.

§ 3º O contribuinte que adquirir mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1, da Parte 2 deste Anexo, de contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento e destiná-la a órgão da administração pública estadual direta, suas fundações e autarquias, com a isenção prevista no item 136 da Parte 1 do Anexo I, poderá adotar modalidade de restituição estabelecida em resolução do Secretário de Estado de Fazenda, alternativamente ao procedimento disposto nesta subseção (Ver Art. 3º do Dec. nº 47.581, de 28/12/2018).

§ 4º - Nas operações interestaduais com combustíveis de que trata o inciso I do § 1º, o ressarcimento será apurado e demonstrado por meio do programa de computador denominado Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis - SCANC -, observados os procedimentos previstos na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Seção VI do Capítulo XIV do Título II desta parte, caso em que o contribuinte fica dispensado de cumprir as obrigações acessórias previstas no art. 25 desta parte.

§ 5º - Na hipótese de devolução, em operação interestadual, de mercadoria cuja aquisição foi alcançada pelas disposições da Lei Federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, e submetida ao regime de substituição tributária de que trata o Capítulo 25 da Parte 2 deste Anexo, o estabelecimento distribuidor poderá se ressarcir do ICMS retido junto ao sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado que tenha efetuado a retenção, observado o seguinte:

I - a NF-e de devolução será emitida, por veículo devolvido:

a) informando o número do chassi do veículo no campo destinado ao detalhamento específico de veículos novos;

b) com a indicação da chave de acesso da NF-e relativa à aquisição no campo Chave de Acesso da NF-e Referenciada;

c) com destaque do ICMS operação própria no mesmo valor destacado sob o mesmo título na NF-e relativa à aquisição;

II - a NF-e para ressarcimento será emitida, por veículo devolvido, indicando a chave de acesso da NF-e relativa à devolução no campo Chave de Acesso da NF-e Referenciada;

III - não será exigido visto eletrônico do Fisco na NF-e emitida para ressarcimento.

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

Art. 25-A - O contribuinte usuário da Escrituração Fiscal Digital - EFD - deve transmitir os registros C180, C185, C330, C380, C430, C480, H030, 1250 e 1255, devidamente preenchidos conforme os modelos dos documentos fiscais emitidos e o perfil de enquadramento na EFD, em substituição à apresentação dos registros "10", "11", "88STES", "88STITNF" e "90", mencionados no art. 25 desta parte.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

CONVÊNIO ICMS 142/18, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2018:

Cláusula terceira Este convênio se aplica a todos os contribuintes do ICMS, optantes ou não pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, nos termos da alínea a do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Cláusula quarta O sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem e da mercadoria.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 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.

§ 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).

Para evidenciar como deveriam ter procedido os Sujeitos Passivos substituto (Autuada) e substituídos (os destinatários das mercadorias), no item “8 – Sistemática do Trabalho” do Relatório Fiscal, às págs. 08/09, a Fiscalização assim descreve o correto procedimento:

Conforme se depreende da legislação mineira em seus artigos 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, bem como das Cláusulas Terceira, Quarta, Décima Quinta e Décima Sexta do Convênio de número 142/18, nas devoluções promovidas em operações interestaduais com mercadorias já

alcançadas pela substituição tributária, **o contribuinte substituído (in casu, o mineiro) terá direito à restituição do imposto pago**, mediante qualquer uma das modalidades previstas nos incisos I, II e III, do art. 24, do Anexo XV, devendo, para tanto, entregar o arquivo eletrônico de que trata o art. 25 e, após, emitir nota fiscal específica para esse fim, nos termos do artigos 27, 28 ou 29, dependendo da modalidade de restituição a ser utilizada, a qual deverá, em qualquer caso, ser apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito, para autorização da restituição, a ser exarada no próprio DANFE.

(...)

Caso a modalidade de restituição autorizada seja o ressarcimento junto ao fornecedor, o substituto tributário, NO CASO, A AUTUADA, de posse da nota fiscal de ressarcimento recebida de seus clientes mineiros que promoveram a devolução, devidamente visada, poderá creditar-se do valor do imposto retido para abater do ICMS/ST devido a Minas Gerais.

Importante destacar que o ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS deste Estado é apenas uma das modalidades de restituição a que tem direito o substituído, todavia, é a que se adequa à pretensão do contribuinte externo de utilizar-se do ICMS/ST, em face das devoluções de mercadorias.

Chama a atenção o fato de que as obrigações acessórias descritas acima deveriam ser cumpridas pelo **substituído**, para que o substituto tributário, no caso a Impugnante, tivesse o direito de se ressarcir do ICMS/ST que recolheu.

Cabe aqui citar a Fiscalização, à pág. 91, onde esta afirma que “*o crédito tributário ora em discussão não pertence a Autuada. Neste sentido, frisamos que não há ofensa ao § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.*”

Note-se que a previsão de emissão de uma nota fiscal eletrônica exclusiva para o fim de ressarcimento do imposto retido na operação anterior, em operações interestaduais com bens e mercadorias já alcançados pelo regime de substituição tributária, encontra-se na Cláusula décima quinta do Convênio ICMS nº 142/18, que assim dispõe:

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.**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

§ 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. (Grifou-se).

Como se observa no § 1º acima transcrito, o ressarcimento em análise deverá ser previamente autorizado pela administração tributária em cuja circunscrição se localizar o contribuinte, aqui no caso, o contribuinte destinatário/substituído.

A Fiscalização menciona na peça fiscal que *“a partir de 20/06/2020, por força dos artigos 21 e 25 do Decreto 47.986/20, o referido art. 27 foi modificado no que se refere ao preenchimento da referida nota e com a introdução de visto eletrônico, nas situações previstas no referido decreto”*.

Nota-se que o Poder Executivo do estado de Minas Gerais, com fundamento no Convênio ICMS nº 142/18 e no uso de seu poder regulamentar, entendeu por bem estabelecer mecanismos de controle fiscal sobre os procedimentos que darão direito ao ressarcimento.

No presente caso, trata-se de um procedimento do substituído que deve passar pelo visto eletrônico do Fisco, para que se origine o direito ao substituto tributário ao ressarcimento.

Sendo assim, a ausência de adoção de todo o procedimento descrito acima impede que o substituto tributário venha a se ressarcir.

À vista do descumprimento pela Autuada dos procedimentos previstos nos dispositivos legais acima transcritos, a Fiscalização, ainda no item “8 – Sistemática do Trabalho” do Relatório Fiscal, à pág. 09, assim relata o procedimento por ela adotado:

A partir deste escopo regulamentar, o levantamento foi realizado com base na GIA-ST e Notas Fiscais Eletrônicas, identificando, dentre os valores lançados no campo “VRDEVOLUÇÃO” da GIA-ST (dedutíveis do valor do ICMS/ST devido a Minas Gerais), aqueles que se referiam à devolução de clientes e os que decorreram de retorno integral ou mesmo parcial de mercadorias não entregue aos destinatários, não submetidos ao procedimento acima descrito. Identificadas as operações de devolução de clientes e não estando as mesmas acobertadas por notas fiscais de ressarcimento, o fisco procedeu, então, ao estorno dos créditos indevidamente aproveitados.

Confrontando as prescrições regulamentares sobre o tema com o comportamento da Impugnante, verifica-se o quão distante e inadequado está este segundo que, simplesmente, registrou a restituição pretendida diretamente em sua escrita fiscal, na forma de aproveitamento de créditos, oriundos das notas fiscais de devolução de mercadorias emitidas pelos destinatários sob o CFOP 6.411.

Cabe ressaltar, ainda, que o substituído tributário não expressou formalmente, nos termos do Regulamento, sua vontade de autorizar o ressarcimento ao substituto. Sendo assim, é preciso que fique bem claro que o substituído preserva ainda seu direito a requerer este ressarcimento dentro do prazo decadencial.

E se o substituto tributário se antecipa àquele, adotando procedimento não previsto na legislação, como no presente caso, poder-se-ia chegar à situação de haver dois ressarcimentos sobre o mesmo recolhimento de ICMS/ST.

Muito longe de que a exigência de ICMS/ST poderia resultar em enriquecimento ilícito do erário mineiro, como argumenta a Impugnante, seu comportamento irregular, ao apropriar-se de crédito sem autorização do substituto tributário, poderia ocasionar, de fato, prejuízo ao erário, nas circunstâncias acima descritas.

Com certeza, esta é mais uma razão pela qual a legislação tributária está a exigir procedimento formal, que não pode ser suprido pelas notas fiscais de devolução emitidas pelos destinatários das mercadorias sob o CFOP 6.411, como ocorreu no presente caso. Aqui, reitera-se, a forma é determinante para que se registre na escrita fiscal do contribuinte destinatário sua autorização para que o fornecedor substituto venha a se ressarcir.

Este entendimento parece evidente até mesmo pela descrição do já referido procedimento adotado pela Fiscalização, que relata, no item 8 do Relatório Fiscal, ter como verificar se a operação de lançamento na GIA-ST, feito pela Autuada, se completa com as notas fiscais emitidas pelos destinatários das mercadorias sob o CFOP 6.603 – ressarcimento de ICMS retido por substituição tributária.

Se não há o documento fiscal com visto digital, o substituído não expressou formalmente sua vontade de autorizar o ressarcimento ao substituto.

Ressalte-se, como o faz a Fiscalização à pág. 85 dos autos, que a Impugnante por ocasião da apropriação do crédito tributário utilizou-se de documentação fiscal em desacordo com os já citados atos normativos. Cabe, portanto, a menção ao art. 69 da do RICMS/02, que assim dispõe:

Art. 69. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação** e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.

Parágrafo único. **O crédito somente será admitido após sanada a irregularidade** porventura existente no documento fiscal.

(Destacou-se)

Verifica-se que foram corretas as medidas realizadas pela Fiscalização para identificar as operações de devolução de mercadorias, seja integral ou parcial, para as quais não foi adotado o procedimento descrito, o que levou ao estorno dos créditos correspondentes.

Resta afastado o argumento da Impugnante de que o não atendimento a algum procedimento formal inerente a sua restituição, poderia ser passível, quando muito, de penalidade formal, mas nunca da exigência do imposto. Reitere-se que ao abater do valor devido créditos de ICMS/ST a que não tinha direito a apropriar pelas razões já expostas, praticou a irregularidade de recolher a menor o ICMS/ST devido.

Quanto à sentença proferida pelo Exmo. Juiz de Direito da 2ª Vara de Feitos Tributários do Estado da Comarca de Belo Horizonte, apresentada pela Defesa às págs. 68/73 dos autos, observa-se que nela não há menção a que o procedimento previsto no referido art. 27, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02 tenha sido realizado corretamente pelo substituído. E mesmo assim, a autoridade judiciária de primeira instância decidiu a favor do contribuinte.

A Fiscalização, em sua Manifestação, oferece, às págs. 89/90, outra decisão de mesma instância onde o Exmo. Juiz de Direito afirma que os procedimentos estabelecidos pelo Estado de Minas Gerais acerca da compensação do ICMS, em razão da não realização do fato gerador presumido, são **obrigações acessórias impostas de forma legítima e de obrigatório cumprimento pelos contribuintes**.

Da parte deste Conselho, é preciso que se reafirme que em sua competência não está incluída a negativa de aplicação de ato normativo, por força do disposto no art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Sendo assim, não está autorizada esta Câmara a deixar de observar que, no presente caso, o art. 27 não foi cumprido, o que impede o aproveitamento do crédito objeto da autuação.

A Impugnante argumenta, à pág. 27, que *“se fosse aplicável algum procedimento de cunho formal, este deveria estar relacionado ao pedido de restituição*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de indébito, conforme determina o artigo 34, § 2º, do Anexo XV, da Parte I, do RICMSMG/02.”

A seguir, cita a resposta da Divisão de Orientação Tributária à Consulta de Contribuinte n.º 129/2019.

Aduz que este Conselho de Contribuintes expressou o mesmo entendimento, no Acórdão n.º 21.815/18/2ª, ou seja, quando não há ocorrência do fato gerador, o contribuinte deve pleitear a restituição do indébito, nos termos do art. 34, Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02.

Contudo, com assinala a Fiscalização à pág. 91, tal dispositivo é inaplicável no presente caso, já que as mercadorias foram efetivamente entregues aos contribuintes substituídos.

Tal fato resta comprovado por meio das já referidas notas fiscais de devolução emitidas com o CFOP n.º 6.411, cuja natureza da operação é a de devolução de compras.

Logo a seguir, assim se manifesta a Fiscalização:

Seria aplicável o procedimento indicado pela Impugnante somente naquelas situações em que ocorrendo a devolução ou o retorno da mercadoria que não tenha sido entregue aos destinatários (bate e volta), exatamente como frisado no Acórdão n.º 21.815/18/2ª, aquele apontado pela própria Impugnante e o mesmo alerta que aquelas operações realizadas nesta situação não consta da autuação.

Quanto ao julgamento do Recurso Extraordinário n.º 593.849 (Tema 201), realizado pelo Supremo Tribunal Federal – Cláusula de Restituição do Excesso, citado pela Impugnante, esta decisão não tem pertinência com a matéria em análise, haja vista que o estorno do crédito não incidiu sobre qualquer excesso, como afirma a Fiscalização à pág. 93.

No que tange às exigências impostas na autuação, a Impugnante opõe-se à aplicação da penalidade prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo, da Lei n.º 6.763/75.

Assevera que na autuação em apreço encontram-se lançadas duas penalidades (multa de revalidação e multa isolada) as quais se referem, contudo, à mesma hipótese fática, de modo que a manutenção destas multas em concomitância fere frontalmente o princípio da tipicidade e do “*non bis in idem*”.

Pede que, caso não se entenda que toda autuação deva ser cancelada, ao menos a Multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 deve ser cancelada.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a Multa de Revalidação de 100% (cem por cento), prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III do mesmo artigo da Lei nº 6.763/75, refere-se a descumprimento da obrigação principal, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita à substituição tributária. Veja-se:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Considerando-se que a irregularidade cometida pela Autuada resultou no recolhimento a menor do ICMS/ST, correta é não só a aplicação da multa de revalidação, como o fato de que esta seja exigida em dobro.

Já a Multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada), foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, *in verbis*:

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;

Como já abordado, a obrigação de apropriar crédito em conformidade com a legislação tributária encontra-se prevista nos arts. 22 a 24 e 27, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 do ICMS/ST sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.

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

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, 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Carolina de Oliveira Martins e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Jesunias Leão Ribeiro (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 28 de fevereiro de 2023.

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

CCMG