

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.594/20/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001311483-95
Impugnação: 40.010148821-32
Impugnante: Brasilux Ind Comércio Importação e Exportação Ltda
IE: 001755235.00-83
Proc. S. Passivo: Dante Aguiar Arend/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - Nconext - RJ

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA FINS DE RESSARCIMENTO. Constatou-se que o sujeito passivo, sediado no Município de Indaial/SC, com atividade principal de Comércio atacadista de lustres, luminárias e abajures (CNAE 4649-4/06), substituto tributário por força dos Protocolos ICMS nº 198/09 e nº 17/85, vigentes no período autuado, reteve e recolheu ICMS a menor em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias realizadas pelos destinatários mineiros, sem observância dos requisitos legais para tal *mister*. Infração caracterizada nos termos do disposto nos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV 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 pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS retido por substituição tributária devido a este estado, no período de janeiro de 2015 a janeiro de 2019, em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto oriundos de devolução de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para restituição, previstos nos arts. 22 a 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/02.

A Autuada, situada no estado de Santa Catarina, é inscrita no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, na condição de contribuinte substituta tributária, por força de Protocolo ICMS.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 25/40, alegando, em síntese, que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- nas operações de devoluções, ou recusas de recebimento das mercadorias, a Autuada sempre assume a integralidade do ônus da operação, inclusive do ICMS/ST retido antecipadamente;

- mesmo nas situações em que houve o pagamento do ICMS/ST pelo cliente, tais valores lhes são devolvidos integralmente e que essa devolução é realizada das seguintes formas: a) baixa de duplicata cumulada com abatimento do valor em duplicata seguinte; b) abatimento do valor em duplicata seguinte ou c) devolução do valor em moeda.

Dessa maneira, afirma que como é quem suporta o ônus da operação, ela é a parte legítima para requerer a devolução do ICMS/ST pago indevidamente;

- para recuperação do valor do ICMS/ST pago promove o seu aproveitamento mediante creditamento escritural, conforme permitido pelo art. 34 do Anexo XV do RICMS/02, e esse é o mecanismo menos burocrático para se proceder à recuperação daqueles valores cujo ônus assumiu;

- o Fisco desconsiderou erroneamente a assunção desse ônus e o seu efetivo direito a recuperação dos valores, atuando por considerar que o direito ao crédito escritural só é possível quando ocorrer o retorno da mercadoria não entregue ao destinatário, ou quando emitida nota fiscal de ressarcimento pelo substituído tributário;

- mesmo que o procedimento adotado para essa recuperação não cumpra os requisitos legais, a legislação federal hodierna determina a mínima intervenção do estado na atividade econômica, sendo desarrazoada a atuação em função de mero descumprimento de obrigação acessória quando há comprovada assunção do ônus tributário pela Impugnante;

- ao fazer assim, a Fiscalização restringe a aplicação do art. 34 do Anexo XV do Regulamento do ICMS de Minas Gerais (RICMS/02);

- esse artigo em momento algum impõe o dever de emissão de nota fiscal de ressarcimento, bastando para tanto o lançamento do documento fiscal relativo à devolução, ou retorno, no livro Registro de Entradas, registrando-se o crédito na coluna respectiva desse livro;

- apesar do seu entendimento, o Fiscal considera que o crédito escritural previsto no art. 34 só é admitido nos casos de mercadorias não entregues ao destinatário, nos termos do art. 78 do RICMS/02;

- traz esclarecimentos sobre a diferença do conceito de devolução e retorno, e conclui que para que haja devolução faz-se necessário que ocorra a transferência efetiva de mercadorias para o terceiro;

- o art. 34 não trata apenas do retorno, mas de duas operações distintas, possibilitando o crédito nos termos do seu inciso I, alínea “a”, para as duas operações, quais sejam, devolução, ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não haveria lógica a legislação citar devolução e retorno se ambos os casos tratassem apenas de retorno e a expressão “mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário” não se aplica para as devoluções, mas apenas para os retornos;

- o retorno de mercadoria ocorre quando a operação é cancelada, ou quando há recusa no recebimento da mercadoria pelo destinatário. Nesse caso, a mercadoria não é entregue a este destinatário que cancelou a operação, ou recusou a mercadoria, a qual retorna ao estabelecimento remetente;

- na devolução de mercadorias o que ocorre é o seu recebimento pelo cliente que, após rejeitá-las, as devolve ao destinatário por diversos motivos;

- para que haja devolução faz-se necessário que ocorra a transferência efetiva da mercadoria para o terceiro, ou seja, nunca uma devolução pode ocorrer sem que a mercadoria tenha sido entregue ao destinatário;

- conclui que a expressão “mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário” aplica-se apenas para os retornos de mercadorias, não se aplicando para as devoluções, as quais exigem essa entrega e que, sendo assim, é possível utilizar os procedimentos do art. 34 do Anexo XV do RICMS/02, tanto para os retornos de mercadorias não entregues, quanto para as devoluções de mercadorias entregues, sendo, portanto, permitido o crédito do ICMS em conta gráfica para todas as devoluções recebidas, independentemente da existência de qualquer nota fiscal de ressarcimento;

- impedir o contribuinte de aproveitar escrituralmente créditos aos quais possui direito é um caso claro de exigência técnica desnecessária para o fim desejado, o que tem claro objetivo de limitar o direito do contribuinte, ensejando enriquecimento ilícito do estado;

- clama pelo direito à compensação dos valores caso não seja viabilizado o creditamento escritural, nos moldes acima alinhavados, de forma a se possibilitar a recuperação desses créditos mediante abatimento do débito de ICMS lançado.

Diz que é credora do estado no exato montante do ICMS lançado nesta autuação, sendo possível a imediata compensação desses valores, nos termos do art. 368 do Código Civil.

Finaliza dizendo que no caso concreto, além de assumir o ônus financeiro da operação, a Autuada é, de fato, sujeito passivo da operação, haja vista que é responsável tributário pelo ICMS/ST recolhido, nos moldes do art. 121, inciso II, do CTN.

A Autuada alega, ainda a ilegalidade da aplicação cumulada das multas em virtude da ocorrência de consunção, pois no caso concreto teria havido um suposto creditamento irregular, pois não se concordou com a forma de recuperação do valor pago indevidamente pelo contribuinte. Desse creditamento, por sua vez, decorreu um recolhimento a menor de ICMS para o estado. Assim, uma coisa deriva da outra. Não há duas infrações: ou há crédito indevido, que enseja o seu estorno, ou há o não recolhimento de tributo em função da apuração indevida de crédito, a qual diminui o imposto a recolher.

Recorda que no caso concreto, todavia, foram aplicadas duas multas: uma pelo creditamento indevido e outra pela falta de recolhimento de imposto, como se houvessem duas infrações diferentes. Conclui que estaria configurado o “*bis in idem*”. A dupla penalização da Impugnante resulta na múltipla punição de um mesmo fato, que, no fundo, seria o não recolhimento do imposto. Trata-se de uma única infração e, como tal, deveria receber uma única punição.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 235/252 argumentando, em síntese, que:

- o contribuinte substituto, ao receber devolução de mercadorias de seus clientes mineiros somente poderá abater o valor do imposto retido a título de substituição tributária, correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, se estiver de posse da nota fiscal de ressarcimento do substituído mineiro, emitida exclusivamente para esse fim, em nome deste estabelecimento fornecedor, o que, no entanto, não ocorreu;

- foram consideradas para a formação do crédito tributário, as notas fiscais emitidas por terceiros e as notas fiscais próprias que a Autuada lançou no campo 14 da GIA/ST, em desacordo com a legislação;

- a Autuada apenas poderia informar no campo 14 da GIA/ST, as notas fiscais relativas às mercadorias não entregues ao destinatário, ou melhor, as notas fiscais que não tenham dado entrada no estabelecimento destinatário, conforme preceitua o art. 78 do RICMS/02;

- a escolha da modalidade de restituição cabe somente ao contribuinte substituído, que optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, terá que emitir nota fiscal exclusiva para esse fim, tendo como destinatário o contribuinte substituto tributário escolhido, conforme art. 24 do Anexo XV do RICMS/02;

- o contribuinte substituto eleito pelo substituído, de posse da nota fiscal de ressarcimento visada pela Delegacia Fiscal, poderá creditar-se do ICMS/ST das operações de devoluções, abatendo do próximo recolhimento do imposto devido a Minas Gerais, por meio do seu registro no Campo 15 da GIA/ST;

- as operações que antecederam as devoluções das mercadorias preencheram todas as etapas da circulação física e jurídica: inicialmente a Autuada emite uma nota fiscal de venda de mercadorias para seu cliente mineiro (destinatário) e em seguida, as mercadorias transitam fisicamente entre os estados envolvidos até o estabelecimento destinatário que registra a entrada dessas mercadorias em seu estoque e em livro fiscal próprio, tornando-se o proprietário das mesmas e encerrando todas as etapas referentes a esta circulação;

- em consequência ocorre a circulação da mercadoria e a transferência de sua titularidade ao destinatário. Dessa forma, contrariamente ao alegado pela Impugnante, o substituído participa da relação jurídica tributária;

- em um segundo momento, após o registro de entrada pelo destinatário mineiro, há a emissão de uma nova nota fiscal pelo mesmo, dessa vez de devolução das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias compradas, frustrando a ocorrência do fato gerador presumido, que seria a saída subsequente dentro do território mineiro;

- em que pese a não ocorrência do fato gerador presumido, a restituição do valor do imposto pago a título de ICMS/ST deve seguir as regras previstas no Anexo XV do RICMS/02, contrariamente ao creditamento automático defendido pela Impugnante;

- o direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação, cabe exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez ter sido ele que suportou o encargo financeiro (ônus) da respectiva retenção;

- os créditos originados de notas fiscais de emissão de terceiros, referentes às devoluções promovidas por contribuinte mineiro (situação na qual há emissão pelo destinatário original de documento fiscal para acobertar a operação de devolução da mercadoria) não são passíveis de creditamento no campo 14 da GIA/ST;

- a relação comercial estabelecida entre a Autuada e sua cliente, objetivando anular o negócio jurídico e seus efeitos, não encontra previsão legal e, portanto, não dispensa a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST pelo substituto;

- não há o que se pensar em encaminhamento de forma conjunta do processo para julgamento (impugnação e a restituição dos valores pagos indevidamente) pelo Egrégio Conselho de Contribuintes. Caso a Autuada queira e entenda devido, ela poderá dar entrada no pedido de restituição junto a esse Núcleo de Contribuintes Externos, em peça apartada;

- a Multa de Revalidação prevista no art. 56, §2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, aplicando 100% (cem por cento) do valor do tributo não recolhido, refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, foi exigida por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária. Portanto, são infrações distintas, uma relativa à obrigação principal (não pagamento do tributo) e a outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

- a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo à esfera administrativa negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

DECISÃO

Conforme mencionado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS substituição tributária (ICMS/ST) devido ao estado de Minas Gerais, no período de 01/01/15 a 31/01/19, em razão de apropriação indevida de créditos do imposto, oriundos de devolução de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para restituição.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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 no campo 14 (ICMS de devoluções) da GIA-ST, que se refere 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.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

I - saída para outra unidade da Federação;

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

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

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;"

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

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

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

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

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

III - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - pelo emitente, no livro Registro de Saídas, nas colunas Documentos Fiscais e Observações, fazendo constar nesta a seguinte expressão: "Ressarcimento de ICMS/ST";

II - pelo destinatário, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à apuração do imposto por substituição tributária devido a este Estado, no quadro Outros Créditos ou Imposto Creditado, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Ressarcimento de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

Por se tratar de operações interestaduais entre os estados de Minas Gerais e Santa Catarina, 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 nº 81/93 (efeitos até 31/12/17)

(...)

Cláusula terceira Nas operações interestaduais, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado pelo contribuinte mediante emissão de nota fiscal eletrônica, exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento inscrito como substituto tributário que seja fornecedor do contribuinte substituído.

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

Cláusula terceira Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.

§ 1º O estabelecimento fornecedor de posse da nota fiscal de que trata o caput desta cláusula, visada na forma do § 5º poderá deduzir o valor do imposto retido, do próximo recolhimento à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.

§ 2º Em substituição a sistemática prevista nesta cláusula, ficam os Estados e o Distrito Federal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.

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

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

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

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

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

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

(Grifou-se).

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

(...)

SEÇÃO V - DO RESSARCIMENTO

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

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

§ 2º O estabelecimento fornecedor, de posse da NF-e relativa ao ressarcimento de que trata o caput desta cláusula, poderá deduzir o valor a

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

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

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

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

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

(Grifou-se)

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

(...)

Seção V

Do Ressarcimento

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

Redação original, 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 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)

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:

(...)

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 apostado em nota fiscal ou no DANFE emitidos pelo contribuinte, após análise das informações por este apresentadas."

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por substituição observará o disposto no artigo 78 deste Regulamento e o seguinte:

I - lançará no livro Registro de Entradas:

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

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

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

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

§ 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".

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria;

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";"

Efeitos de 1º/04/2008 a 31/01/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:

"III - manter arquivados, pelo prazo previsto no inciso I do § 1º do artigo 96 deste Regulamento, a 1ª via da nota fiscal ou a via do DANFE que acobertou ou acompanhou o trânsito da mercadoria, anotando a ocorrência no respectivo documento."

Parágrafo único. Na hipótese do caput:

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

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

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

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

"§ 1º Na hipótese do caput deste artigo:

I - a mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída, que terá seu prazo de validade renovado a partir da data da declaração prevista no parágrafo seguinte;

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

Efeitos de 1º/04/2008 a 31/01/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:

"§ 2º O transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignarão, no verso da nota fiscal ou do DANFE, 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."

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

A Autuada alega que a regra aplicável para a recuperação de ICMS/ST, em caso de devolução de mercadoria após remessa interestadual, é a do art. 34 do Anexo XV do RICMS/02, por se tratar de um regramento específico, e não a do art. 23, inciso I, do mesmo Anexo XV, que disciplina “saída” para outro estado, sendo este um evento genérico em comparação a uma “devolução”.

Acrescenta que o referido art. 34 prevê procedimentos que foram devidamente cumpridos pela Autuada, não havendo qualquer alusão a uma prévia autorização ou a uma nota fiscal específica de ressarcimento a ser chancelada/carimbada, conforme exigido pelo Fisco.

Entende, então, que os procedimentos em questão para recuperação do ICMS/ST coexistem em níveis de especificidade diferentes, devendo a regra específica prevalecer sobre a geral.

Importa lembrar que o estorno dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias de clientes, objeto da autuação, ocorreu por descumprimento dos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02 e dos Convênios ICMS citados anteriormente, os quais, tendo sido firmado entre os estados e o Distrito Federal, estabelecem normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária.

Por sua vez, o art. 34 do Anexo XV do RICMS/02, ao contrário do entendimento da Impugnante, cuida das operações em que não houve entrega das mercadorias ao destinatário, com devolução/retorno integral à origem, utilizando, inclusive, o mesmo documento fiscal que acobertou a saída do estabelecimento remetente.

Logo, como visto, as situações não se confundem e não há conflito de normas e nem falta de observância do critério de prevalência da norma especial sobre a geral, mas, respeito à regra aplicável a cada situação específica.

É equivocado o entendimento da Defesa que seria possível utilizar os procedimentos do citado art. 34 tanto para os retornos de mercadorias não entregues, quanto para as devoluções de mercadorias entregues, sendo permitido o crédito do ICMS em conta gráfica, para todas as devoluções recebidas, independente da existência de qualquer nota fiscal de ressarcimento.

A Defesa afirma que ao fazer prevalecer o princípio da não-cumulatividade em sua escrita fiscal pode, eventualmente, ter descumprido algum dever instrumental, pelo que cabe, quando muito, ser apenada por multa de descumprimento de obrigação acessória, mas jamais pela cobrança do imposto.

No entanto, razão não lhe assiste ao nomear a irregularidade praticada como descumprimento de dever instrumental. Pelo contrário, ao tomar para si o direito à restituição, admitido somente ao contribuinte substituído, promoveu o recolhimento a menor do ICMS/ST devido, causando prejuízos aos cofres públicos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme preceitua o art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, o crédito do ICMS não constitui um direito em si mesmo, mas sujeito a idoneidade formal e material. Confira-se:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

O princípio da não-cumulatividade resta atendido no lançamento fiscal, conforme preceitua a legislação pertinente.

Diante de tão claras disposições legais, não se pode acatar o argumento da Defesa de que a Impugnante teria arcado com o ônus financeiro das operações de devolução de mercadoria realizadas pelo contribuinte substituído, e, por isso, seria parte legítima para requerer a devolução do ICMS/ST pago indevidamente, mediante o creditamento escritural, conforme permitido pelo art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

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 nos 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 10º do art. 53.

(...)

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

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

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 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (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 capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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;

(...)

Finalmente, quanto ao pedido da autuada para que, caso não seja reconhecido o direito ao crédito escritural em GIA-ST, lhe seja possibilitado, nesse momento, a compensação dos valores pagos indevidamente (crédito) com os débitos lançados, tendo em vista que é parte legítima para pleitear a restituição desses valores, é preciso apontar a inexistência de previsão legal para tal procedimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Caso a Autuada queira, e entenda devido, ela deverá dar entrada no pedido de restituição junto ao Núcleo de Contribuintes Externos, em peça apartada.

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.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Relator) e Nayara Atayde Gonçalves Machado, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir a majoração da Multa de Revalidação, em dobro, prevista no inciso I do §2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Designado relator o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes e Nayara Atayde Gonçalves Machado.

Sala das Sessões, 15 de outubro de 2020.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator designado

Marco Túlio da Silva
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.594/20/1 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001311483-95	
Impugnação:	40.010148821-32	
Impugnante:	Brasilux Ind Comércio Importação e Exportação Ltda	
	IE: 001755235.00-83	
Proc. S. Passivo:	Dante Aguiar Arend/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - Nconext - RJ	

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS retido por substituição tributária devido a este estado, no período de janeiro de 2015 a janeiro de 2019, em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto oriundos de devolução de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para restituição, previstos nos arts. 22 a 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/02.

A Autuada, situada no estado de Santa Catarina, é inscrita no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, na condição de contribuinte substituta tributária, por força de Protocolo ICMS.

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

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre da exclusão da majoração da Multa de Revalidação aplicada pela Fiscalização, prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

Pelo teor da norma supracitada é possível concluir que a penalidade somente pode ser aplicada quando ocorrer a ausência de retenção ou pagamento do tributo. Por oportuno, o sistema tributário brasileiro, delimitado pela Carta Magna é expresso ao dispor que deve se ater ao princípio de legalidade, conforme dispõe o art.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

150, inciso I da Constituição da República de 1988, o qual delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

Por sua vez, Código Tributário Nacional, ao regulamentar o princípio da tipicidade, determina que as multas tributárias também devem respeito ao aludido princípio, que, conforme já salientado, se constitui como um dos pilares do Direito Tributário.

Desse modo, não se pode admitir a aplicação de majoração de penalidade ao sujeito passivo quando não expressamente prevista na legislação de regência, isto porque, em nenhum momento, a lei mineira delimita a possibilidade de majoração da multa em casos de recolhimento ou retenção do imposto a menor, mas em outras oportunidades o legislador estadual fez questão de delimitar tal possibilidade, como por exemplo, no art. 56, inciso I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

I -havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...) (Grifou-se).

Não se pode perder de vista que o primado da legalidade não se restringe ao aspecto formal, muito pelo contrário, não basta a previsão da hipótese em lei como ato ilícito a ser punido. A segurança jurídica exige que a lei esgote as possibilidades que cria a obrigação tributária, trazendo do Direito Penal para o Direito Tributário a denominada especificidade conceitual ensinada pela Professora Misabel Abreu Machado Derzi (DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, v. 31, p. 213-260, 1988; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo, 2007).

Por oportuno, o judiciário é claro e preciso quando analisa questões atinentes as penalidades, que devem seguir o mesmo norte interpretativo dos tributos:

IMPORTAÇÃO.REIMPORTAÇÃO.ATIVIDADES DISTINTAS. TIPICIDADE.PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA.[...]2.A IMPORTAÇÃO E A REIMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS SÃO ATIVIDADES DISTINTAS,CABENDO,PORTANTO,À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVER QUAIS AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DE IPI PARA CADA UMA DAS MESMAS RESPEITANDO-SE SUAS ESPECIFICIDADES.3.OPRINCÍPIO MOR DA LEGALIDADE EXIGE TIPICIDADE ESTRITA EM SEDE TRIBUTÁRIA.INOCORRENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA,TAL COMO PREVISTA NA LEI,INEXIGÍVEL É A EXAÇÃO,E POR ISSO MESMO,QUALQUER

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PUNIÇÃO ADMINISTRATIVA DECORRENTE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.4.OE.STJASSENTOU NO RESP N.º 614.849,DA RELATORIA DO E.MINISTRO CASTRO MEIRA,PUBLICADO NO DJDE 04.10.2004,VERBIS:“POR OUTRO TANTO,A COBRANÇA DE MULTA ADVÉM DA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL DA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS,HIPÓTESE DISTINTA DAREIMPORTAÇÃO,ONDE NÃO SE EXIGE A EMISSÃO DE GUIAS DE IMPORTAÇÃO,POR SE REVESTIR DE OPERAÇÃO SINGULAR DE REIMPORTAÇÃO DE BENS NACIONAIS (NO CASO FITAS DE VIDEOTAPE DE GRAVAÇÃO DE NOVELAS PRODUZIDAS PELA REDE GLOBO,NO TERRITÓRIO NACIONAL).[...]NO CASO EM EXAME NÃO HÁ QUALQUER PREVISÃO LEGAL PARA A APRESENTAÇÃO DE GUIA DE IMPORTAÇÃO,NAS HIPÓTESES DE REIMPORTAÇÃO E,ASSIM SENDO,É INCABÍVEL A SUA EXIGÊNCIA COM BASE NA LEGISLAÇÃO ATINENTE À IMPORTAÇÃO,PORQUANTO CONFIGURA OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE”.[...](RESP 662.882/RJ,REL.MINISTRO LUIZFUX,PRIMEIRATURMA,JULGADO EM 06/12/2005,DJ13/02/2006,P.672)

Noutro turno, o Código Tributário Nacional também delimita que, nos casos de dúvida atinente a penalidade, deve ser realizada interpretação mais favorável ao contribuinte, na inteligência do art. 112 do CTN.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I -à capitulação legal do fato;
- II -à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III -à autoria, imputabilidade ou punibilidade;
- IV -à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a majoração da multa de revalidação do inciso I do §2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

Sala das Sessões, 15 de outubro de 2020.

Marcelo Nogueira de Moraes
Conselheiro