

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.445/20/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001395626-20
Impugnação: 40.010149248-89
Impugnante: Schaeffler Brasil Ltda.
IE: 001071347.01-60
Proc. S. Passivo: Eduardo Martinelli Carvalho/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT/SP

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida 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.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01 de janeiro de 2015 a 30 de abril de 2019, devido ao Estado de Minas Gerais pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo na condição de substituta tributária por força de Protocolo, em virtude do indevido aproveitamento de créditos de ICMS/ST das devoluções de mercadorias através de notas fiscais relativas às operações de devolução (emitidas por terceiros, destinatários mineiros das mercadorias originalmente remetidas pela Autuada) bem como de notas fiscais referentes ao retorno de mercadorias não entregues ao destinatário (emissão própria), sem observância dos requisitos legais.

Exige-se, além do ICMS/ST, a Multa de Revalidação em dobro (art. 56, inciso II combinado com § 2º, inciso I, tudo da Lei nº 6.763/75).

A Multa Isolada, prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, foi aplicada por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária e corresponde a 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 271/293, acompanhada dos documentos de fls. 294/415.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, em manifestação de fls. 422/460, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01 de janeiro de 2015 a 30 de abril de 2019, devido ao Estado de Minas Gerais pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo na condição de substituta tributária por força de Protocolo, em virtude do indevido aproveitamento de créditos de ICMS/ST das devoluções de mercadorias através de notas fiscais relativas às operações de devolução (emitidas por terceiros, destinatários mineiros das mercadorias originalmente remetidas pela Autuada) bem como de notas fiscais referentes ao retorno de mercadorias não entregues ao destinatário (emissão própria), sem observância dos requisitos legais.

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

A Impugnante pleiteia o cancelamento do Auto de Infração ao argumento de que houve a demonstração completa de sua parte quanto a improcedência da exigência fiscal, tendo em vista os documentos que colacionou aos autos.

No entanto, razão não lhe assiste.

Pertinente registrar, que nos casos de devolução de mercadoria recebida pelo destinatário e este posteriormente dá saída dessa mercadoria a outra unidade da Federação - UF (o que engloba a devolução ao remetente original), os arts. 22 a 24 e 27 todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 autorizam a restituição do tributo 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) o que vigorou até 31/12/2017;

(2) abatimento no imposto por ele mesmo devido, se for o caso, como substituto tributário ou;

(3) creditamento em sua escrita fiscal.

No caso dos autos, mercadorias remetidas pela Autuada, recebidas e devolvidas pelos destinatários mineiros mediante as notas fiscais emitidas em Minas Gerais e destinadas a São Paulo, cujo crédito em GIA-ST pelo remetente é procedimento que não está previsto na legislação tributária.

Da mesma forma, houveram mercadorias remetidas pela Autuada e que não chegaram a ser entregues aos destinatários mineiros, tendo retornado ao estabelecimento da remetente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta hipótese há que se observar o art. 78 e o art. 10, Anexo IX, ambos do RICMS/02. A Impugnante emitiu notas fiscais de entrada para aproveitar o crédito em GIA-ST, porém não comprovou o cumprimento dos requisitos legais para tal creditamento.

No caso 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 e art. 10 da Parte 1 do Anexo IX todos do RICMS/02, os quais não foram integralmente observados.

Justamente porque a Impugnante, em sua unidade de São Bernardo do Campo/SP, dedica-se à comercialização de produtos automotivos e industriais, conforme aduz, reveste-se da qualidade de substituta tributária para apuração e recolhimento do ICMS/ST devido na venda de seus produtos a clientes estabelecidos em Minas Gerais. O fato de ter inscrição estadual mineira lhe permite apurar e recolher o ICMS/ST de acordo com as regras do Convênio ICMS nº 81/93, mas não lhe autoriza a lançar em GIA/ST valores de crédito de ICMS/ST sem observar os requisitos legais.

A ocorrência de recusa ou devolução das mercadorias pelos adquirentes mineiros, mencionada pela Impugnante, é uma possibilidade que pode acontecer no mundo real, tanto assim que o legislador previu a conduta a ser tomada diante dessas situações e determinou os requisitos necessários para a restituição do ICMS/ST retido nas respectivas operações de venda.

O cerne da questão resume-se à inobservância dos requisitos legais para aproveitamento do crédito do ICMS/ST no caso das alegadas mercadorias não entregues assim como do respeito à legislação tributária que, na hipótese devolução pelo cliente mineiro, estabelece pertencer ao destinatário o direito à restituição.

Há que se observar a distinção na natureza das operações de recusa (quando a mercadoria sequer é entregue ao destinatário mineiro) e de devolução (quando a mercadoria é inicialmente recebida pelo destinatário e acaba sendo devolvida em momento posterior). Nas duas situações em exame o fato gerador presumido não mais ocorrerá em Minas Gerais. Porém, em que pese essa semelhança, a legislação tributária estabelece procedimentos distintos para cada uma das hipóteses mencionadas. Isto porque há diferenças abissais em seus efeitos, como por exemplo, a determinação do detentor do direito à restituição do ICMS/ST recolhido em função do fato gerador presumido que não mais realizar-se-á em solo mineiro.

No caso vertente, no que tange às operações de devolução de mercadorias recebidas pelos destinatários, o direito à restituição não cabe à Impugnante. E no que diz respeito às operações em que houve recusa, ou seja, em que as mercadorias não foram entregues, a Impugnante teria que observar a legislação tributária, mormente o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 32 do Anexo XV, o art. 10 do Anexo IX e também o art. 78, todos do RICMS/02, para que pudesse proceder ao crédito perseguido.

O Fisco alertou a Impugnante que nos casos de não entrega da mercadoria é mister observar os requisitos previstos na legislação tributária. Ocorre que, além da legislação consignada no Auto de Infração e no Relatório Fiscal, mais especificamente o inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV, o art. 78 e o art. 10 do Anexo IX todos do RICMS/02, constou no item “12-SISTEMÁTICA DO TRABALHO” às fls. 4/5 do Relatório Fiscal, autuado às fls. 12 do PTA o seguinte:

Mediante conferência de documentos fiscais e informações fiscais (arquivos eletrônicos – SPED e CTe) enviados pelo contribuinte, que a Autuada, no período aberto de 01/01/2015 a 30/04/2019, indevidamente abateu valores do montante do ICMS/ST a pagar, lançados na GIA/ST (Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária) sob a forma de créditos relativos à devolução de mercadorias, decorrentes de dois tipos de operações:

- 1) Devoluções de mercadorias por parte dos destinatários; e
- 2) Retorno de mercadorias não entregues aos destinatários;

Sendo que, nas duas situações não foram observados os requisitos legais para o aproveitamento de tais créditos. (grifamos)

Nas operações de devolução por parte dos destinatários, conforme se depreende da legislação mineira em seus Art. 22 a 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 e “Convênio ICMS 81/93” em sua Cláusula Terceira, nas devoluções promovidas em operações interestaduais com mercadoria já alcançadas pela substituição tributária, o contribuinte substituído (in casu, o mineiro) terá direito ao ressarcimento do imposto retido, devendo para tanto emitir uma nota fiscal de ressarcimento, em nome do sujeito passivo por substituição inscrito em Minas Gerais eleito para esta operação (in casu, a Shaeffler) que vigorou até 31/12/2017; (grifamos)

A nota fiscal de ressarcimento deverá ser autorizada pelo órgão fazendário em cuja circunscrição esteja localizado o contribuinte substituído;

O substituído tributário, de posse da nota fiscal de ressarcimento recebida de seus clientes mineiros que promoveram a devolução, poderá creditar-se do valor do imposto retido para abater do ICMS/ST devido a Minas Gerais. (grifamos)

(...)

Nas operações de retorno de mercadorias não entregues aos destinatários, o Art. 34, do Anexo XV do RICMS/2002, estabelece que, ocorrendo a devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, o sujeito passivo por substituição observará o disposto do Parágrafos 1º ao 3º do Art. 78, da parte geral do RICMS/2002. (grifamos)

(...)

A mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída; e 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; (grifou-se).

Depreende-se da leitura do item 12 do Relatório Fiscal, às fls. 11/12, conforme retrotranscrito, que o Fisco desde o início deixou claro que nas operações de devolução de mercadoria recebida pelo destinatário mineiro é deste o direito à restituição.

Pontua o Fisco que, caso a Impugnante pretenda ressarcir-se perante sujeito passivo por substituição, o que engloba a Impugnante assim como qualquer outro substituto tributário, deverá ser emitida a nota fiscal respectiva devidamente autorizada pela Delegacia Fiscal competente. O Fisco também deixou claro que nas hipóteses de mercadoria não entregue é mister observar o art. 78 e o art. 10 do Anexo IX, ambos do RICMS/02.

Oportuno trazer à colação os dispositivos legais que regem o aproveitamento de créditos de ICMS oriundos de “devolução integral” ou “retorno integral”:

RICMS/02 – Anexo XV

Art. 34. Ocorrendo devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, cuja saída tenha sido escriturada nos termos do artigo anterior, o sujeito passivo por substituição observará o disposto no artigo 78 deste Regulamento e o seguinte:

I - lançará no livro Registro de Entradas:

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

RICMS/02

Art. 78. O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso anterior no livro Registro de Entradas, nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações com Crédito do Imposto".

Parágrafo único. Na hipótese do caput:

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

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

III - a mercadoria deverá retornar ao estabelecimento dentro do prazo de validade da nota fiscal de que trata o inciso I deste parágrafo. Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 -

Redação original:

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." (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 CTCRC 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.

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

“§ 3º A recuperação do imposto somente será possível no caso em que:” 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:

“I - a nota fiscal ou o DANFE que acobertou ou acompanhou o retorno contenha o visto do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador;” Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

“II - o contribuinte tenha observado o disposto nos parágrafos anteriores.” (Grifou-se).

Menciona a Impugnante que o Auto de Infração, no que tange às devoluções de mercadorias, está fulcrado no descumprimento dos arts. 22, 23, 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Realmente, consoante asseverado às fls. 276, referidos dispositivos legais tratam de restituição de valores de ICMS/ST pagos indevidamente, tanto assim que estão relacionados sob título denominado Subseção IV Da Restituição do ICMS Retido ou Recolhido por Substituição Tributária.

O Fisco enquadrou a conduta da Impugnante no inciso I do art. 23 e no inciso I do art. 24, o que exigiria a emissão da nota de ressarcimento prevista no art. 27, todos do Anexo XV do RICMS/02, porque o fato ocorrido no mundo real enquadra-se perfeitamente à hipótese fática contida no já citado inciso I do art. 23 do dispositivo regulamentar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A situação fática ocorrida no mundo real é exatamente a hipótese prevista pelo legislador, tendo em vista que:

- a) o estabelecimento do cliente mineiro da Impugnante efetivamente recebeu a mercadoria remetida;
- b) a mercadoria em tela está sujeita à substituição tributária;
- c) o estabelecimento mineiro que havia recebido a mercadoria deu-lhe saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação.

As condições enumeradas acima são exatamente aquelas determinadas pelo art. 23, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02, razão pela qual, com a vênua devida, procede-se mais uma vez à transcrição do dispositivo legal em comento, *in verbis*:

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

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

(Grifou-se).

À luz da legislação supra transcrita, poderia o destinatário mineiro, depois de recebida a mercadoria da Impugnante, tê-la encaminhado a qualquer estabelecimento de contribuinte localizado em outra unidade Federada que a hipótese legal estaria concretizada no mundo fático. No entanto, a encaminhou à Impugnante, o que também se enquadra no disposto na legislação em tela. Isto porque, na hipótese vertente, a Impugnante se reveste da mesma qualidade de qualquer estabelecimento de contribuinte em outra unidade da federação - UF.

Assim, a justificativa para glosa das notas fiscais emitidas no período autuado diz respeito à falta de cumprimento desses requisitos, inclusive o disposto no art. 10 do Anexo IX, do RICMS/02. Confira-se:

Anexo IX RICMS/02

Art. 10. No retorno, ao estabelecimento remetente, de mercadoria ou bem não entregues, caso o transportador não possua, no local, bloco de conhecimentos de transporte, o conhecimento original servirá para acobertar a prestação relativa ao retorno, desde que o motivo seja declarado no verso do documento e a declaração seja datada e assinada pelo transportador e, se possível, também, pelo destinatário. (Grifou-se) Parágrafo único. Quando da entrada do veículo no estabelecimento transportador, este emitirá o conhecimento correspondente à prestação do serviço de transporte referente ao retorno da mercadoria ou do bem.

Como se vê, a despeito de o legislador ter revogado o § 2º do art. 78 do RICMS/02, o controle que naquele dispositivo vigorava não deixou de existir. Isto porque, nos termos do art. 10 do Anexo IX do RICMS/02, permanece a exigência de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aposição do motivo do retorno assinado e datado pelo transportador e, se possível, pelo destinatário.

O Fisco considerou ilegítimos os créditos de ICMS/ST relacionados à recusa de mercadorias porque não foi observado o art. 78 nem o art. 34 do Anexo XV e tampouco o art. 10 do Anexo IX, todos do RICMS/02.

A planilha juntada às fls. 332 pela Impugnante, apenas menciona as notas fiscais de entrada por ela emitidas as quais já haviam sido relacionadas pelo Fisco às fls. 58 no “Anexo D – Relação NF-e de saída e entrada própria. Apresenta ainda alguns números dos CT-e de retorno.

A planilha juntada às fls. 333/334 apresenta a NF-e de entrada e a correspondente NF-e de saída, além de outros dados, como a chave de acesso eletrônica.

Não obstante a Impugnante ter exercido seu direito à ampla defesa e ao contraditório, mais especificamente ter juntado documentos para corroborar seus argumentos, não logrou êxito em sua empreitada.

Isto porque, analisando cada um dos documentos juntados de fls. 332/412, ficou ratificado que os requisitos legais previstos no art. 78 e no art. 10 do Anexo IX, ambos do RICMS/02, não foram respeitados.

A Impugnante cita como exemplo a Nota Fiscal de saída nº 298.347 cujas mercadorias foram recusadas pelo destinatário; a Nota Fiscal de entrada nº 26.640; o DACTE de saída nº 52.496; o DACTE complementar nº 52.814 e o e-mail da transportadora formalizando a recusa.

No entanto, os “prints” de fls. 281/284 não permitem verificar o atendimento aos requisitos legais, mas os mesmos documentos juntados às fls. 364/367 demonstraram o não cumprimento da legislação tributária. Ocorre que a nota fiscal de entrada está fora do prazo de validade, porque decorreram 51(cinquenta e um) dias entre a emissão da nota fiscal de saída e a nota fiscal de entrada. Ainda, não há no verso do CT-e respectivo nenhuma declaração do transportador e tampouco no verso dos DANFEs apresentados.

O quadro seguinte, elaborado pelo Fisco para relacionar os documentos fiscais apresentados pela Autuada acerca da NF-e de Entrada nº 26.640 deixa evidenciado na coluna “conclusões” que tais documentos não atendem aos requisitos legais. Veja-se:

FLS	DISCRIMINAÇÃO NFE E CTRC	Nº NF-E / CTRC	DATA	TEMPO (DIAS) ENTRE SAÍDA E ENTRADA E SENTIDO DO TRANSPORTE	CONCLUSÕES
231 e	Entrada	26.640	26/08/2015	51	Fora do prazo de validade- o DANFE apresentado na impugnação não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

366					contém declaração no verso. O mesmo documento já havia sido autuado pelo fisco às fls. 231.
250 e 367	Saída	298.347	06/07/2015		o DANFE apresentado na impugnação não contém declaração no verso. O mesmo documento já havia sido autuado pelo fisco às fls. 250.
364	CTRC envio	052.814	14/07/2015	SP P/ MG	Não possui qualquer declaração em seu verso. Não atende ao Artigo 10 do Anexo IX do RICMS . E-mail de fls. 368/369 não tem valor de documento fiscal.
365	CTRC retorno/ complementar	052.496	07/07/2015	SP P/ MG	Não possui qualquer declaração em seu verso. Não atende ao Artigo 10 do Anexo IX do RICMS

Da mesma forma que para a Nota Fiscal paradigma apresentada pela Impugnante, as demais notas fiscais de entrada também tiveram o crédito respectivo glosado e foram, uma a uma, analisadas pelo Fisco.

Para melhor e mais rapidamente demonstrar que a Impugnante não poderia ter aproveitado o crédito do ICMS/ST em tela, porque não atendeu à legislação tributária, o Fisco elaborou a tabela (fls. 439/446) sintetizando as informações contidas nos documentos juntados pela Impugnante às fls. 335/415.

A coluna “conclusões” da referida tabela deixa claro que não houve o cumprimento dos requisitos formais do RICMS/02 para autorizar o aproveitamento do ICMS/ST, razão pela qual está correta a glosa dos créditos relativos às notas fiscais de entrada, conforme exigido pelo Fisco e detalhado às fls. 58 no “Anexo D – Relação de NF-e de Saída e Entrada Própria”.

Da simples leitura da legislação supra se depreende haver procedimentos específicos previstos na legislação para a hipótese de retorno de mercadoria não entregue ao destinatário.

O Acórdão nº 22.922/18/1ª exarado pelo CC/MG aborda de maneira extremamente clara esta questão, razão pela qual seguem infratranscritos alguns trechos. Confira-se:

ACÓRDÃO: 22.922/18/1ª

A PRIMEIRA HIPÓTESE É AQUELA 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. 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, AMBOS DO RICMS/02:

RICMS/02 – ANEXO XV

ART. 34. OCORRENDO DEVOLUÇÃO OU RETORNO DE MERCADORIA QUE NÃO TENHA SIDO ENTREGUE AO DESTINATÁRIO, CUJA SAÍDA TENHA SIDO ESCRITURADA NOS TERMOS DO ARTIGO ANTERIOR, O SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO OBSERVARÁ O DISPOSTO NO ARTIGO 78 DESTE REGULAMENTO E O SEGUINTE:

I - LANÇARÁ NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS:

A) O DOCUMENTO FISCAL RELATIVO À DEVOLUÇÃO OU AO RETORNO, COM UTILIZAÇÃO DA COLUNA OPERAÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO, SE FOR O CASO;

B) NA COLUNA OBSERVAÇÕES, NA MESMA LINHA DO LANÇAMENTO REFERIDO NA ALÍNEA ANTERIOR, O VALOR DA BASE DE CÁLCULO E DO IMPOSTO RETIDO, RELATIVOS À DEVOLUÇÃO OU AO RETORNO;

II - NO ÚLTIMO DIA DO PERÍODO DE APURAÇÃO, OS VALORES CONSTANTES DAS COLUNAS RELATIVAS AO IMPOSTO RETIDO E À BASE DE CÁLCULO SERÃO TOTALIZADOS, SEPARADAMENTE, POR OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS. PARÁGRAFO ÚNICO. TRATANDO-SE DE CONTRIBUINTE QUE UTILIZE O SISTEMA DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS, OS VALORES RELATIVOS AO IMPOSTO RETIDO E À RESPECTIVA BASE DE CÁLCULO A QUE SE REFERE A ALÍNEA “B” DO INCISO I DO CAPUT DESTE ARTIGO SERÃO LANÇADOS NA LINHA ABAIXO DO LANÇAMENTO DA OPERAÇÃO PRÓPRIA, SOB O TÍTULO COMUM “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA” OU O CÓDIGO “ST”. (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:

I - EMITIR NOTA FISCAL NA ENTRADA, **FAZENDO REFERÊNCIA À NOTA FISCAL QUE ACOBERTOU O TRANSPORTE DA MERCADORIA, DENTRO DO PRAZO DE VALIDADE DA NOTA FISCAL REFERENCIADA;**

II - ESCRITURAR A NOTA FISCAL DE QUE TRATA O INCISO ANTERIOR NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS, NAS COLUNAS “ICMS - VALORES FISCAIS” E “OPERAÇÕES COM CRÉDITO DO IMPOSTO”.

PARÁGRAFO ÚNICO. NA HIPÓTESE DO CAPUT:

I - A MERCADORIA SERÁ ACOBERTADA, EM SEU RETORNO, PELA MESMA NOTA FISCAL QUE TENHA ACOBERTADO A SUA SAÍDA;

II - A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE CORRESPONDENTE SERÁ ACOBERTADA PELO MESMO CTCRC 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. (DESTACOU-SE).

COMO DESTACADO, TAIS DISPOSITIVOS LEGAIS CUIDAM DAS OPERAÇÕES EM QUE NÃO HOUE 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. (DESTACOU-SE).

No tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento que negou provimento ao Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial (Ag Int no AREsp nº 908.237/SP – 2016/0105143-6), publicado em 24/10/16, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE

AOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. RECURSO REPETITIVO. MULTA.

1. "A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, EX VI DO DISPOSTO NO ARTIGO 13 DA LEI 9.065/95" (RESP 1.073.846/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/12/2009, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/73).

A Impugnante argumenta que não se pode exigir valores de ICMS/ST porque se trata de mero descumprimento de obrigação acessória, pois no máximo caberia a aplicação de penalidade pela suposta falta de emissão de nota fácil de ressarcimento, mas não a glosa de créditos de ICMS/ST.

Contudo, não procedem tais argumentos.

O art. 113 do Código Tributário Nacional - CTN, infratranscrito, determina que a obrigação acessória tem por objeto as prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos, convertendo-se em principal diante de sua simples inobservância, a saber:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Ressalta-se que, além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

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

Com efeito, a multa de 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.

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 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.

Registra-se que o TJMG, ao analisar a aplicação da multa de revalidação em dobro, entendeu pela procedência e não confiscatoriedade da referida penalidade:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - MULTA DE REVALIDAÇÃO - REDUÇÃO - DESNECESSIDADE - ARTIGO 56, § 2º, DA LEI Nº. 6.763/75, COM A REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº. 12.729/97 - COBRANÇA EM DOBRO - POSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DE IMPOSTO RETIDO EM DECORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DECISÃO REFORMADA.

APLICÁVEL O DISPOSTO NO ARTIGO 56, § 2º, DA LEI Nº. 6.763/75, COM A REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº. 12.729/97, SEGUNDO O QUAL A MULTA DE REVALIDAÇÃO SERÁ COBRADA EM DOBRO, QUANDO O DÉBITO TRIBUTÁRIO REFERE-SE À AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO RETIDO EM DECORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (AI Nº 1.0145.12.042003-2/001 - REL. DES. AFRÂNIO VILELA. JUL. 15/10/2013. PUB.

25/10/2013) POR TUDO O QUE EXPOSTO, DOU PROVIMENTO AO RECURSO, PARA REFORMAR A DECISÃO E MANTER A MULTA DE REVALIDAÇÃO EM 100% (CEM POR CENTO).

NOS TERMOS DO ARTIGO 56, DA LEI ESTADUAL Nº. 6.763/75, COM REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº. 12.729/97, A FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO RETIDO EM DECORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, IMPORTA A COBRANÇA EM DOBRO, QUANDO DA AÇÃO FISCAL.

SENDO A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA DENTRO DOS LIMITES PREVISTOS NA LEI, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM CONFISCO NEM NA POSSIBILIDADE DE O JUIZ REDUZI-LA PORQUE NÃO EXERCE FUNÇÃO PRÓPRIA DA FISCALIZAÇÃO, LIMITANDO-SE A VELAR PELA VALIDADE FORMAL DO ATO. (AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0145.12.030251-1/001, RELATOR (A): DES.(A) LUÍS CARLOS GAMBONI, 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 03/04/2014, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 14/04/2014) (GRIFAMOS)

(...)

PORTANTO, SENDO A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA DENTRO DOS LIMITES PREVISTOS NA LEI, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM CONFISCO, E, MUITO MENOS, NA POSSIBILIDADE DE O JUIZ REDUZI-LA, POIS NÃO EXERCE FUNÇÃO PRÓPRIA DA FISCALIZAÇÃO, LIMITANDO-SE A VELAR PELA VALIDADE FORMAL DO ATO. IN CASU, EM QUE PESEM AS ARGUMENTAÇÕES DA AGRAVADA, NÃO VERIFICO O ALEGADO CARÁTER CONFISCATÓRIO, TENDO EM VISTA QUE O NÃO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA VALIDA A APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 56, II, §2º DA LEI ESTADUAL 6.763/75, NOS MOLDES AQUI VERIFICADOS. A REQUERIDA REDUÇÃO DA MULTA MOSTRA-SE POSSÍVEL APENAS NA HIPÓTESE EM QUE SE CONSTATE DE MANEIRA INCONTROVERSA SUA NATUREZA CONFISCATÓRIA E /OU ANTE A NECESSIDADE DE SE CRIAR UMA HARMONIA ENTRE A MULTA APLICADA E A INFRAÇÃO COMETIDA, O QUE NÃO SE VERIFICA. REGISTRE-SE, POR OPORTUNO, QUE EM SITUAÇÃO SIMILAR À DESTES AUTOS, EM QUE CONTENDIAM OS ORA AGRAVANTE E AGRAVADA, ESTE TRIBUNAL DE JUSTIÇA SE MANIFESTOU NO SEGUINTE SENTIDO: (GRIFAMOS)

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - MULTA DE REVALIDAÇÃO - REDUÇÃO - DESNECESSIDADE - ARTIGO 56, § 2º, DA LEI Nº. 6.763/75, COM A REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº. 12.729/97 - COBRANÇA EM DOBRO - POSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DE IMPOSTO RETIDO EM

DECORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA -
DECISÃO REFORMADA.

APLICÁVEL O DISPOSTO NO ARTIGO 56, § 2º, DA LEI Nº. 6.763/75, COM A REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº. 12.729/97, SEGUNDO O QUAL A MULTA DE REVALIDAÇÃO SERÁ COBRADA EM DOBRO, QUANDO O DÉBITO TRIBUTÁRIO REFERE-SE À AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO RETIDO EM DECORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (AI Nº 1.0145.12.042003-2/001 - REL. DES. AFRÂNIO VILELA. JUL. 15/10/2013. PUB. 25/10/2013) POR TUDO O QUE EXPOSTO, DOU PROVIMENTO AO RECURSO, PARA REFORMAR A DECISÃO E MANTER A MULTA DE REVALIDAÇÃO EM 100% (CEM POR CENTO).

O ICMS/ST não foi recolhido aos Cofres Mineiros porque a Impugnante suprimiu do total devido valores que não se revestiam dos requisitos necessários para tanto. O caso vertente trata de recolhimento a menor do imposto, que causou prejuízos à gestão pública que necessita do pagamento tempestivo dos tributos para compor a receita com a qual deve fazer frente às suas obrigações.

Sobre a Multa de Revalidação, deu-se a majoração de 50% prevista no inciso I do parágrafo 2º do art. 56 da Lei 6.673/75, porque a Impugnante recolheu a menor o ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais e referida majoração não pode ser afastada e tampouco reduzidos os percentuais aplicados.

Por sua vez, a Multa Isolada imputada, prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei 6.763/75, aplica-se ao caso presente, na medida em que a Contendoras apropriou crédito em desacordo com a legislação tributária.

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

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Victor Tavares de Castro, que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patricia Elizabeth Woodhead e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Cindy Andrade Morais e Victor Tavares de Castro.

Sala das Sessões, 15 de outubro de 2020.

**Gislana da Silva Carlos
Presidente / Relatora**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.445/20/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001395626-20	
Impugnação:	40.010149248-89	
Impugnante:	Schaeffler Brasil Ltda. IE: 001071347.01-60	
Proc. S. Passivo:	Eduardo Martinelli Carvalho/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT/SP	

Voto proferido pelo Conselheiro Victor Tavares de Castro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

Trata-se de Auto de Infração lavrado para constituir, por meio de lançamento de ofício, ICMS-ST de 01/05/15 a 30/04/19, considerado devido pela Fiscalização em razão da glosa dos créditos apropriados pela autuada, empresa localizada no Estado de São Paulo e inscrita como contribuinte Substituto Tributário neste Estado.

Verifica-se que a Autoridade Fiscal compreendeu que o procedimento de apropriação de créditos nas devoluções e nos retornos de mercadorias em operação interestadual, como pretendeu a Autuada.

Segundo a acusação fiscal, o crédito de ICMS-ST relativo a operações interestaduais de devoluções de mercadoria deveria seguir as regras gerais aplicáveis à situação de “fato gerador presumido que não ocorreu”, que consiste no dever do substituído tributário (no caso, o adquirente mineiro da mercadoria devolvida à Autuada) de emitir uma nota fiscal de ressarcimento em nome de qualquer substituto tributário inscrito neste Estado, submeter tal nota à repartição fiscal competente para autorizá-la, de forma que apenas de posse da nota fiscal de ressarcimento devidamente autorizada o substituto tributário estaria autorizado a tomar o crédito pelo que havia pago antecipadamente. A Fiscalização fundamenta o entendimento no art. 27 do anexo XV, do RICMS/02.

Deve-se notar, todavia, que o procedimento narrado pela Autoridade Fiscal se aplica aos casos em que, além da operação presumida subsequente não ter ocorrido, o ônus pelo pagamento do ICMS-ST se mantém com o próprio substituído tributário, quando será ele o legitimado ao direito de se pleitear a restituição do valor pago por antecipação e, por consequência, caberá ao próprio substituído tributário a escolha da forma como pretende fazer esta restituição, se ele mesmo vai se apropriar do crédito em sua escrita fiscal, ou se vai transferir o crédito a algum fornecedor substituto tributário.

Assim, imagine-se a situação em que empresa mineira substituída tributária adquira mercadoria de empresa paulista substituta tributária, ficando a cargo desta última o recolhimento do ICMS-ST devido ao Estado de Minas Gerais. Ato seguinte, a empresa mineira revende a mercadoria para adquirente localizado no Estado da Bahia, concretizando-se, aí, a hipótese de “fato gerador presumido não ocorrido” com base no art. 23, inciso I, do anexo XV, do RICMS/02.

No exemplo acima, o direito de restituição do ICMS-ST (pago ao Estado de Minas Gerais pela empresa paulista) é do substituído tributário (a empresa mineira), sendo dele, portanto, a escolha de se creditar do valor indevidamente recolhido para abater com seus próprios débitos de saída, ou de transferir o crédito para o fornecedor substituto tributário. Escolhendo a segunda modalidade – o que é bastante comum para as empresas que não praticam saídas tributáveis a permitir o abatimento com os seus créditos – o substituído tributário (a empresa mineira) emitirá, então, a nota fiscal de ressarcimento em favor de substituto tributário (a empresa paulista ou outra empresa inscrita como substituta tributária neste Estado), submetendo-a à repartição fiscal competente para obtenção do visto. O visto é, senão, uma autorização exigida à operação de transferência do crédito de seu titular a outrem.

O exemplo acima (saída para outra unidade da Federação) faz parte de um de vários exemplos que se amolda à regra geral de restituição do ICMS-ST por fato gerador presumido que não ocorreu, em que a legitimidade para se pleitear o indébito será do substituído tributário. Outros exemplos são as hipóteses de saída amparada por isenção ou não-incidência (art. 23, inciso II, do anexo XV, do RICMS/02), perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda (art. 23, inciso III, do anexo XV, do RICMS/02).

Esclareça-se que a regra geral de restituição do ICMS-ST por fato gerador presumido que não ocorreu está refletida na redação do art. 10 da Lei Complementar nº 87 de 1996, que estabelece a presunção legal relativa de que o direito à restituição é do substituído tributário. Ocorre, todavia, que na devolução da mercadoria ao fornecedor se opera o desfazimento – total ou parcial – do negócio jurídico anteriormente praticado, isto é, da operação que concretizou o fato gerador e justificou a cobrança do imposto de forma antecipada.

Com efeito, a análise sistêmica da legislação mineira não admite considerar a devolução interestadual englobada pela hipótese de saída para outra unidade da federação do art. 23, inciso I, do Anexo XV, do RICMS/02, até mesmo porque se assim fosse considerado a interpretação, haveria uma injustificável diferenciação entre a devolução interestadual para a devolução interna, sendo que esta última obviamente não estaria enquadrada no referido dispositivo.

Por isso, a situação, por si só, é caracterizadora do afastamento da presunção legal relativa do art. 10 da Lei Complementar nº 87 de 1996, que diz ser do substituído tributário a legitimidade para se pleitear a restituição do ICMS-ST. Fato é que quando ocorre a devolução da mercadoria não há direito do substituído à restituição do ICMS-ST que foi pago anteriormente pelo substituto tributário, mas sim do próprio substituto tributário, a quem competirá, portanto, a restituição do tributo por meio de apropriação do crédito fiscal da nota de devolução.

Com essas considerações, tem-se que o desfazimento de negócio é situação que caracteriza a excepcionalidade da situação a demandar a aplicação de procedimento diferente, sob pena de se instituir um óbice intransponível ao direito de restituição do ICMS-ST que, não é demais lembrar, deve ser efetivado de maneira imediata e preferencial, nos termos do art. 150, § 7º, da Constituição da República.

Assim, se no caso de devolução da mercadoria não há direito do substituído, e sim do substituto, a restituição do valor que foi pago pelo substituto tem de seguir procedimento diverso daquele aplicado com base na regra geral.

Por isso que o caso demanda a aplicação do procedimento próprio previsto no art. 34, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02, que dispõe o seguinte:

Art. 34. Ocorrendo devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, cuja saída tenha sido escriturada nos termos do artigo anterior, **o sujeito passivo por substituição observará o disposto no artigo 78 deste Regulamento e o seguinte:**

I - lançará no livro Registro de Entradas:

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

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

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

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

O *caput* do art. 34 disciplina duas situações diferentes, tanto que separadas por conjunção coordenativa alternativa "ou", quais sejam: **DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA; ou RETORNO DE MERCADORIA**. A distinção importa, já que apenas o retorno de mercadoria estará subordinado ao art. 78, parágrafo único, da Parte Geral, do RICMS/02. Senão, vejamos:

Art. 78. O estabelecimento que **receber em retorno** integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, observado o disposto no § 8º do art. 20 da Parte 1 do Anexo V, fazendo referência à nota fiscal que acobertou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o transporte da mercadoria, dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso I nos registros próprios da Escrituração Fiscal Digital - EFD.

Parágrafo único. **Na hipótese do caput:**

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

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

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

Ademais, deve-se registrar que a Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG) apresenta no sítio eletrônico orientações no sentido de corroborar a aplicabilidade do art. 34, da Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02, para os casos de devoluções de mercadorias. Primeiramente, veja a orientação abaixo:

Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS por substituição tributária (GIA-ST)

Descrição:

Todas as operações que se enquadrem no regime de substituição tributária realizadas entre contribuintes estabelecidos em Minas Gerais e contribuintes estabelecidos em outro Estado e que estejam inscritos no cadastro de contribuintes de Minas Gerais, devem ser informadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF-MG).

A GIA-ST é a declaração que o contribuinte de outra UF, inscrito na SEF-MG deve entregar para cada mês de referência (mês-calendário) e para cada inscrição estadual.

A entrega se faz por meio da Internet, utilizando-se o aplicativo Transmissão Eletrônica de Documentos (TED), disponibilizado pelo Estado do Rio Grande do Sul e desenvolvido pela PROCERGS-RS, não sendo admitido outro meio de entrega (formulários em papel ou disquetes).

O contribuinte substituto terá acesso às informações da GIA-ST transmitida e do seu extrato de débito, mediante consultas no SIARE, conforme orientações no arquivo "Passo a passo - Consultar GIA-ST" disponível no item Passo a Passo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os aplicativos utilizados no processo de geração, validação e transmissão da GIA-ST podem ser acessados por download nos links abaixo.

Disponível em:

http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/substituicao_tributaria/giast/

Dentre os arquivos disponibilizados pela SEF/MG, está o Manual da GIA-ST elaborado pela Companhia de Processamento de Dados do Estado do Rio Grande do Sul (PROCERGS-RS), no qual constam as seguintes informações:

Campo 14 - ICMS de Devoluções de Mercadorias: informa o valor correspondente ao ICMS relativo à substituição tributária creditado em função de devolução de mercadorias sujeitas à substituição tributária. **Existindo valor a informar, preencher o Anexo I, contendo os seguintes dados: número da nota fiscal de devolução, série, inscrição estadual do contribuinte que está procedendo a mesma, data de emissão e valor do ICMS ST de devolução, relativo à substituição tributária.** O programa de computador transfere o total do ICMS ST deste Anexo para o campo 14.

Campo 15 - ICMS de Ressarcimentos: informa o valor do ressarcimento de ICMS que possa ser apropriado no período de referência. Existindo valor a informar, preencher o Anexo II, contendo os seguintes dados: número da nota fiscal de ressarcimento, série, inscrição estadual do contribuinte que está procedendo ao mesmo, data de emissão e valor do ICMS ST de ressarcimento, relativo à substituição tributária. O programa de computador transfere o total do ICMS ST deste Anexo para o campo 15.

(...)

ANEXO I - ICMS de devoluções de mercadorias (campo 14): a data, série, número da nota fiscal e valor do ICMS ST deve ser informado, assim como a inscrição estadual do contribuinte que está procedendo a devolução, devendo esta ser válida (o sistema verifica o dígito de controle). A data de emissão da nota fiscal não pode ser superior ao período de referência da GIA-ST

ANEXO II - ICMS de ressarcimentos (campo 15): a data, série, número da nota fiscal e valor do ICMS ST deve ser informado, assim como a inscrição estadual do contribuinte que está procedendo ao mesmo, devendo esta ser válida (o sistema verifica o dígito de controle). A data de emissão da nota fiscal não pode ser superior ao período de referência da GIA-ST.

Verifica-se, portanto, que as orientações da própria SEF/MG conduzem para a o direito ao crédito do ICMS-ST decorrente das notas de devolução.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para fins de ilustrar a correção das argumentações anteriores, veja-se recente entendimento do Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

APELAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. OPERAÇÃO DE VENDA DE MERCADORIAS POR EMPRESA PAULISTA A ESTABELECIMENTOS MINEIROS. ICMS/ST RECOLHIDO PELA VENDEDORA. DEVOLUÇÃO E RECUSA DOS PRODUTOS. POSTERIOR AUTUAÇÃO PELO ESTADO DE MINAS GERAIS PARA O PAGAMENTO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO INICIAL. RECURSO DESPROVIDO.

- NO JULGAMENTO DO RE 593.849/MG, NO QUAL FOI RECONHECIDA PELO STF A EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL E ALTERADO PARCIALMENTE O PRECEDENTE FIRMADO NA ADI 1.851, É DEVIDA A RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, ATÉ MESMO SE A BASE DE CÁLCULO EFETIVA DA OPERAÇÃO FOR INFERIOR À PRESUMIDA.

- SEGUNDO A CORTE SUPREMA, O ART. 150, § 7º, "IN FINE", DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, ESTABELECE A CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO E RESPECTIVO DIREITO À RESTITUIÇÃO, QUE SE APLICAM A TODOS OS CASOS EM QUE O FATO GERADOR PRESUMIDO NÃO SE CONCRETIZE EMPIRICAMENTE DA FORMA COMO ANTECIPADAMENTE TRIBUTADO.

- **NO CASO CONSTATOU A PERÍCIA JUDICIAL QUE "TECNICAMENTE, RESTOU COMPROVADO QUE A AUTORA PROCEDEU À CORRETA ESCRITURAÇÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS REFERENTES ÀS DEVOLUÇÕES E RECUSAS PROVENIENTES DOS ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS, INCLUSIVE CONSTATADO O REGISTRO DE ESTOQUE DESSAS MERCADORIAS RECEBIDAS (DEVOLVIDAS E/OU RECUSADAS), POR MEIO DE DOCUMENTO FISCAL EMITIDO EXCLUSIVAMENTE PARA ESSE FIM, EXTINGUINDO A OPERAÇÃO DE VENDA DE MERCADORIAS."**

- **CONFORME SE EXTRAÍ DO CONJUNTO PROBATÓRIO QUE, MUITO EMBORA TENHA A AUTORA ASSUMIDO O ENCARGO ECONÔMICO E FINANCEIRO DA TRIBUTAÇÃO, HOUVE O EFETIVO RETORNO DOS PRODUTOS RECUSADOS/DEVOLVIDOS, DE MODO QUE O FATO GERADOR DO ICMS-ST RECOLHIDO "PARA FRENTE" PELO FISCO DO ESTADO DE MINAS GERAIS NÃO SE CONCRETIZOU, DEVENDO SER ANULADO OS DÉBITOS FISCAIS INSERIDOS NA AUTUAÇÃO FISCAL.**

- O SEGURO GARANTIA SE PERFECTIBILIZA POR MEIO DE UMA RELAÇÃO CONTRATUAL EXTRAPROCESSUAL E ANTECEDE O PRÓPRIO AJUIZAMENTO DA AÇÃO ANULATÓRIA, MOTIVO PELO QUAL OS CUSTOS DE SUA MANUTENÇÃO NÃO PODEM SER CONFUNDIDOS COM DESPESAS PROCESSUAIS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- APESAR DE O ESTADO DE MINAS GERAIS ESTAR ISENTO DO PAGAMENTO DAS CUSTAS, ESTA ISENÇÃO NÃO ALCANÇA A OBRIGAÇÃO DE REEMBOLSAR A PARTE VENCEDORA QUANTO A DESPESAS JUDICIAIS, INCLUINDO-SE A REMUNERAÇÃO DO ASSISTENTE TÉCNICO, CONFORME ARTIGOS 84 DO CPC E 12 DA LEI ESTADUAL Nº 14.939/03.

- RECURSO DO ESTADO DE MINAS GERAIS DESPROVIDO. RECURSO DA AUTORA PARCIALMENTE PROVIDO.” -GRIFO NOSSO.

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.20.441978-2/001, RELATOR(A): DES.(A) WANDER MAROTTA, 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 17/09/0020, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 18/09/2020)

Por fim, esclareça-se que a acusação fiscal não questionou a legitimidade dos créditos de ICMS-ST sob o aspecto material, mas apenas sob os requisitos formais ou procedimentais a que estaria submetida a autuada, isso tanto em relação às mercadorias recusadas em retorno integral, como quanto àquelas devolvidas.

Assim, verificando-se a legitimidade dos créditos de ICMS-ST, até mesmo pela ausência de acusação fiscal em sentido contrário, a glosa efetuada acarreta enriquecimento ilícito do Estado de Minas Gerais.

Portanto, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 15 de outubro de 2020.

Victor Tavares de Castro
Conselheiro