

Acórdão: 23.873/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001745745-74  
Impugnação: 40.010150878-83  
Impugnante: Cervejarias Kaiser Brasil S/A  
IE: 033213182.05-98  
Proc. S. Passivo: ADRIANO KEITH YJICHI HAGA/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA FINS DE RESSARCIMENTO.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força de Protocolo, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário mineiro, sem observância dos requisitos legais para o ressarcimento do tributo. Infração caracterizada nos termos do disposto nos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro 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.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, promovido pela Autuada estabelecida no estado de São Paulo e inscrita no cadastro de contribuintes do estado de Minas Gerais como substituta tributária por força de Protocolo, no período de setembro de 2018 a julho de 2020, em razão de aproveitamento indevido de crédito do imposto oriundo de devoluções de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário mineiro, sem o cumprimento dos requisitos legais para ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 82/107, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 188/202.

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento. Aduz que a Fiscalização não apresentou razões claras, objetivas e precisas de modo a possibilitar a ampla defesa, e ainda, afirma inexistir nexo entre os fatos ocorridos com a legislação vigente, em afronta ao disposto no inciso LV do art. 5º da CF/88.

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

Foram respeitados todos os princípios basilares do direito relacionados com o contraditório e a ampla defesa, a acusação fiscal é clara, objetiva e precisa, consta dos autos minucioso relatório fiscal apensado ao Auto de Infração, onde a Fiscalização explicita todo o trabalho executado e aponta acertadamente as normas infringidas em relação aos atos praticados pela Impugnante, contrariamente ao alegado na peça de defesa.

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

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

E para o caso, não se trata de interpretação ambígua da norma para a aplicação do disposto no art. 112 do CTN como quer a Defesa, não há dúvida quanto ao dispositivo infringido e nem tão pouco quanto aos atos de seus agentes para a configuração da dúvida que seria interpretada de forma mais benéfica ao sujeito passivo.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório, consoante o disposto no inciso LV do art. 5º da CF/88.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e como tal serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, promovido pela Autuada estabelecida no estado de São Paulo e inscrita no cadastro de contribuintes do estado de Minas Gerais como substituta tributária por força de Protocolo, no período de setembro de 2018 a julho de 2020, em razão de aproveitamento indevido de crédito do imposto oriundo de devoluções de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário mineiro, sem o cumprimento dos requisitos legais para ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

Ressalta-se, inicialmente, a existência nos autos de justificativas, por parte da Impugnante, embasadas em provas concretas, da apresentação da peça de defesa em meio físico, postada nos Correios, por problemas encontrados na inserção no PTA eletrônico do SIARE. Ainda, o despacho do Delegado Fiscal da DF/Juiz de Fora às págs. 186/187 relevando a intempestividade formal da impugnação com fulcro nos fatos impeditivos do regular procedimento eletrônico no regulamentar lapso temporal.

Verifica-se que o trabalho foi desenvolvido com base na análise de Guias Nacionais de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), cujas cópias foram acostadas aos autos, compondo o Anexo 6 do Auto de Infração, relação das Notas Fiscais Eletrônicas (NFe), Anexos 1, 2 e 3 e informações colhidas na Contribuinte, Anexo 5, especialmente em relação aos valores constantes do campo 14/15 da GIA-ST, que representam o montante dedutível do valor de ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais.

O Fisco identificou que parte desses valores se referiam a operações de “devolução de mercadorias realizadas pelos clientes”, em relação às quais não foram emitidas notas fiscais “a título de ressarcimento”, por parte dos respectivos contribuintes mineiros substituídos, nos termos do disciplinamento contido nos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02 e na Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93 (condição necessária para a Autuada substituta tributária se apropriar dos respectivos créditos lançados nas notas fiscais de devolução).

Assim, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração para estornar tais valores indevidamente apropriados pela Autuada, pois não são passíveis de dedução da importância relativa ao ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, tendo em vista o não cumprimento das condicionantes previstas na legislação tributária para tal *mister*.

Em sua peça de defesa, a Impugnante ressalta que as mercadorias constantes das notas fiscais de devolução, objeto de autuação, foram originariamente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

remetidas pela Autuada a contribuintes mineiros com retenção e recolhimento do ICMS/ST devido.

Sustenta que, nos casos em que as mercadorias remetidas são devolvidas pelos clientes (substituídos tributários) ao estabelecimento autuado (substituto tributário), surge para a empresa o direito à restituição do imposto recolhido antecipadamente, pois o fato gerador presumido não chegou a se realizar, a mercadoria não chegou ao consumidor final conforme previsto.

Assevera que não deve prevalecer o procedimento fiscal, ao glosar os referidos créditos sob a justificativa única de que a conduta adotada pela Autuada teria sido em desconformidade com as normas aplicáveis à hipótese, limitando o direito ao crédito ao qual faz *jus*.

Alega que o art. 34 da Parte 1 do Anexo XV e art. 78 ambos do RICMS/02, dispõem sobre mecanismo especial de restituição do ICMS/ST em casos de devolução de mercadoria ou de retorno de mercadoria não entregue ao destinatário, situação em que o ônus do ICMS/ST não foi repassado pelo contribuinte substituto ao contribuinte substituído, justamente porque houve desfazimento do negócio, como no caso vertente.

Registra que os procedimentos estabelecidos nessa legislação não determinam a exigência imposta pelo Fisco, que condiciona a validade dos créditos à emissão de nota fiscal pelo contribuinte substituído visada pela autoridade fazendária.

Destaca que o caso dos autos se enquadra na hipótese de “devolução” contida no referido art. 34 do Anexo IX do RICMS/02, entendendo que “para que uma mercadoria seja devolvida, necessário que antes ela seja recebida”.

Entende que a aplicação do art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 é mais acertada ao presente caso do que o entendimento embasador do feito fiscal, “na medida em que confere eficácia ao direito subjetivo do contribuinte ao crédito de restituição por meio da escrituração fiscal”, o que encontra amparo também na interpretação sistemática desse dispositivo.

Dessa forma, assevera que a Autuada cumpriu com todas as exigências legais para se valer do crédito de ICMS/ST, cujo fato gerador não se concretizou e cujo encargo financeiro não foi repassado ao substituído tributário.

Entretanto, todos esses argumentos de defesa não merecem prosperar.

É fato que o legislador outorga o direito à restituição do ICMS/ST, sendo pacífico na jurisprudência que somente o contribuinte que assume o ônus financeiro do tributo tem competência para pedi-la.

Na operação em que a mercadoria é remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST, mas não chega a ser entregue ao destinatário, não se configura a efetiva circulação da mercadoria, não havendo, portanto, a transferência do ônus referente ao imposto sobre ela incidente, retido/recolhido por substituição tributária pelo remetente.

Essa situação de “devolução integral” ou “retorno integral” de mercadoria não entregue está regulamentada pelo art. 34 da Parte 1 do Anexo XV c/c art. 78 da Parte Geral, ambos do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

(...)

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.

§ 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".

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 CTRC que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no art. 10 da Parte 1 do Anexo IX deste Regulamento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Nota-se que o legislador determina que, diante da situação prevista no art. 34 do Anexo XV do RICMS/02, deve ser observado o art. 78 da Parte Geral do mesmo diploma legal, que, taxativamente e exclusivamente, refere-se à mercadoria não entregue ao destinatário.

Portanto, ao contrário do entendimento da Impugnante, 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, inclusive, do mesmo documento fiscal que acobertou a saída do estabelecimento remetente.

Assim, a apropriação direta do ICMS/ST pelo Remetente, como crédito na GIA-ST, ocorre nos casos de devolução/retorno integral da mercadoria, ou seja, quando a mercadoria não chega a ser entregue ao destinatário, circunstância não abrangida nestes autos.

Por outro lado, existem as situações em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST é efetivamente entregue ao destinatário e, posteriormente, devolvida ao remetente por meio de emissão de um novo documento fiscal, destinado a acobertar a saída da mercadoria do estabelecimento comprador, em retorno/devolução ao vendedor.

São essas situações que correspondem às operações objeto da autuação.

Nesses casos, o ônus financeiro do ICMS/ST foi transferido ao destinatário (somado ao valor da nota fiscal), sendo este o contribuinte competente para solicitar restituição do imposto, em razão de inoccorrência do fato gerador presumido.

Salienta-se que a devolução posterior de mercadoria, por meio de nota fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, mesmo que tal documento apresente as informações referentes ao ICMS/ST, não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário, posto que há procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese, diverso do adotado pela Autuada.

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 da Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93, o qual, tendo sido firmado entre os estados e o Distrito Federal, estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária.

Como se verá adiante, os arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 autorizam a restituição do tributo apenas ao destinatário das mercadorias, que poderá adotar uma das seguintes medidas: (1) ressarcimento, mediante emissão de nota fiscal específica para tal finalidade, em nome de qualquer substituto tributário inscrito em Minas Gerais (e não só perante a Autuada); (2) abatimento no imposto por ele mesmo devido, se for o caso, como substituto tributário ou (3) creditamento em sua escrita fiscal.

A legislação tributária do estado de Minas Gerais que rege a matéria assim dispõe:

RICMS/02 - Anexo XV - Subseção IV

Da Restituição do ICMS Retido ou Recolhido por Substituição Tributária

(...)

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.

(...)

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;

(...)

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

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

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

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

§ 2º Não sendo possível estabelecer correspondência entre a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que motivou restituição e seu respectivo recebimento, a restituição será efetuada com base no valor do imposto retido, recolhido ou informado, conforme o caso, correspondente às últimas entradas anteriores ao ato ou fato que lhe deu causa.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

I -

II - abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

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

***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.”

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

***Efeitos de 1º/01/2019 a 28/02/2019 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, II, ambos do Dec. nº 47.581, de 28/12/2018:***

“I - na hipótese de que trata o inciso I do caput do art. 23 desta parte, sendo que na hipótese em



que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo para outra unidade da Federação e o valor do imposto devido a unidade federada de destino for inferior ao montante do imposto cobrado pela unidade de origem, a restituição será realizada por meio do ressarcimento junto ao fornecedor da mercadoria;"

(...)

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

**Efeitos de 05/08/2010 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 45.439, de 04/08/2010:**

Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte entregará arquivo eletrônico contendo os registros "10", "11", "88STES", "88STITNF" e "90", observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII.

(...)

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

**Efeitos de 1º/04/2008 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 2º, VIII, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:**

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

§ 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

III - como CFOP, o código 5.603 ou 6.603, conforme o caso;

IV - no grupo "Dados do Produto", uma linha contendo o valor a ser restituído a título de ICMS ST e, quando for o caso, outra linha contendo o valor a ser restituído a título de adicional de alíquota devido ao Fundo de Erradicação da Miséria

- FEM;

V - no campo "Informações Complementares" da nota fiscal:

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

b) o período de apuração do imposto ao qual a restituição se refere.

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

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

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

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

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

III - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;

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

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

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

II - pelo destinatário, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à apuração do imposto por substituição tributária

*devido a este Estado, no quadro Outros Créditos ou Imposto Creditado, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Ressarcimento de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)". (Grifou-se).*

Destaca-se que, no caso da restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 disciplina que a nota fiscal de ressarcimento emitida pelo substituído deve ser apresentada à Delegacia Fiscal de sua circunscrição, para que seja autorizada a restituição, o que não foi observado no caso em exame.

Conforme se depreende da legislação mineira supratranscrita, na hipótese de mercadoria sujeita à substituição tributária e ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, existe a confirmação de que o fato gerador presumido não ocorreu, possibilitando 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 o direito 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 e art. 66, § 10, ambos do RICMS/02. Confira-se:

RICMS/02

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

§ 10. Na hipótese de restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, nos termos dos incisos I e II do caput do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV, o contribuinte, quando for o caso, poderá se creditar do imposto relativo à operação própria, desde que observado o disposto no art. 25 da Parte 1 do Anexo XV, caso em que os lançamentos realizados não implicam o reconhecimento da legitimidade dos créditos.

***Efeitos de 1º/04/2008 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:***

*"§ 10. Na hipótese de restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente ao fato gerador presumido que não se realizou, o creditamento de imposto relativo à operação própria do remetente será autorizado pelo Fisco, por meio de visto aposto em nota fiscal ou no DANFE emitidos pelo contribuinte, após análise das informações por este apresentadas."*

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, como já visto, compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que foi ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção. Assim, somente ele poderá pleiteá-la junto ao seu estado.

Nessa situação, como houve a tributação sem a realização do fato gerador presumido, a legislação do estado de Minas Gerais disciplina, no art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, as hipóteses de restituição do tributo recolhido anteriormente.

Optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, o contribuinte substituído 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.

Referida nota fiscal deverá ser apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o contribuinte, para fins de autorização do ressarcimento, a ser exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica – DANFE.

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

Frise-se, então, 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 nos moldes do que é determinado pela legislação pertinente.

Cumpra, ainda, registrar, que todos os procedimentos narrados são de cumprimento anterior à apropriação do crédito, portanto, este somente poderá ser escriturado pelo contribuinte substituto (Autuada) após o visto do Fisco, conforme previsto no art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, em relação às devoluções de mercadorias realizadas pelos destinatários mineiros, buscou o Fisco o lançamento das notas fiscais de ressarcimento, emitidas pelos substituídos tributários mineiros à Autuada, que pudessem dar lastro ao aproveitamento de crédito, o que não foi encontrado.

Conforme demonstrado no Auto de Infração, a Autuada apropriou-se de créditos de ICMS/ST, referentes a devoluções de mercadorias, apesar de inexistentes as notas fiscais de ressarcimento visadas pela Delegacia Fiscal, abatendo-os do valor do imposto devido ao estado de Minas Gerais, infringindo, portanto, a legislação tributária mineira.

Salienta-se que todo o entendimento defendido pelo Fisco se coaduna com as manifestações da Superintendência de Tributação – SUTRI (setor da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais-SEF/MG responsável, dentre outras atribuições, pela interpretação da legislação tributária), por meio de Consultas de Contribuintes.

A Consulta de Contribuinte nº 066/2012 deixa claro que o ressarcimento junto a fornecedor é uma opção dada ao substituído, exigindo, para tanto, a emissão de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nota fiscal, na qual o fornecedor deverá figurar como destinatário, bem como o visto autorizativo exarado no próprio documento fiscal. Confira-se:

### Consulta de Contribuinte nº 066/2012

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 - Nas operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido, mediante substituição tributária, pelo remetente, em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este Estado, a Consulente terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido 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/02, haja vista a inoccorrência do fato gerador presumido.

Optando por se ressarcir junto ao seu fornecedor, a Consulente deverá observar os procedimentos previstos no art. 27 da Parte 1 do Anexo referido, onde se encontra prevista a emissão de nota fiscal na qual tal fornecedor deve figurar como destinatário, documento fiscal este que deverá ser apresentado à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrita a Consulente, para fins de autorização do ressarcimento, a ser exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

(...)

Mais recentemente, a SUTRI reafirmou esse posicionamento na Consulta de Contribuinte nº 164/2017:

### Consulta de Contribuinte nº 164/2017

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.

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 - 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, bem como direito ao crédito do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do § 10 do art. 66, todos do RICMS/2002.

Nos termos do art. 24 da Parte 1 do referido Anexo XV, o valor do ICMS/ST poderá ser restituído mediante: ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado; abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária; ou creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

Assim, caso o cliente da Consulente (contribuinte mineiro) devolver mercadoria, poderá optar por se ressarcir junto ao estabelecimento da Consulente, emitindo nota fiscal, conforme art. 27 da citada Parte 1, que deverá ser apresentada à Delegacia Fiscal, para fins de autorização do ressarcimento.

Nesta hipótese, a Consulente (substituto tributário) poderá deduzir, do próximo recolhimento a ser efetuado para Minas Gerais, o valor constante da citada nota fiscal, nos termos do inciso II do § 2º do art. 27 acima citado.

Para as demais formas de restituição do ICMS/ST acima destacadas, deverão ser observadas, dentre outras, as formalidades previstas nos arts. 28 e 29 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

Na mesma linha, existem diversas decisões deste Conselho, como, por exemplo, as decisões consubstanciadas nos Acórdãos nºs 21.030/16/2ª, 22.922/18/1ª e 23.169/19/3ª:

ACÓRDÃO Nº 21.030/16/2ª

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CONSTATADA A RETENÇÃO E RESPECTIVO RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDADA NO ESTADO DE SÃO PAULO, AO ESTADO DE MINAS GERAIS, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, NAS REMESSAS INTERESTADUAIS DE MEDICAMENTOS PARA CONTRIBUINTES MINEIROS, EM VIRTUDE DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS/ST, DAS DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS, SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO 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 CITADA LEI.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

APUROU-SE QUE ELA APROPRIOU, INDEVIDAMENTE, CRÉDITOS DE ICMS/ST DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS, SEM A OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS ESTABELECIDOS NOS ARTS. 22, 23, 24 E 27 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 81/93.

EXIGE-SE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

DIANTE DE TODO EXPOSTO, NÃO ASSISTE RAZÃO À IMPUGNANTE AO DIZER QUE AS DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS PELO CONTRIBUINTE MINEIRO GERAM INEQUÍVOCO DIREITO AO CREDITAMENTO DO ICMS/ST E QUE HOUVE APENAS UM MERO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA POR PARTE DO SUBSTITUÍDO.

E NEM SE DIGA QUE TODOS OS PROCEDIMENTOS A SEREM CUMPRIDOS EM ETAPA ANTERIOR AO LANÇAMENTO DO CRÉDITO, TRATAM-SE DE MERO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, POIS TODAS AS EXIGÊNCIAS PREVISTAS NA NORMA DIZEM RESPEITO À VALIDADE DO CRÉDITO, DIANTE DA NECESSIDADE DA FISCALIZAÇÃO AFERIR A LEGITIMIDADE E QUANTIFICAR O IMPOSTO A SER RESSARCIDO.

OBSERVA-SE QUE OS CRÉDITOS DE ICMS/ST LANÇADOS NA ESCRITA DA IMPUGNANTE NÃO POSSUEM NENHUM LASTRO DOCUMENTAL E, NEM TÃO POUCO, AUTORIZAÇÃO PELA UNIDADE DE CIRCUNSCRIÇÃO DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, INFRINGINDO, INDISCUTIVELMENTE, TODA LEGISLAÇÃO QUE TRATA DA MATÉRIA.

FRISA-SE QUE O DIREITO DE RESTITUIÇÃO SOB FORMA DE RESSARCIMENTO CABE ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE AO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, E QUE O MESMO PODERÁ ESCOLHER A MODALIDADE DE RESTITUIÇÃO QUE MAIS LHE ATENDE, NÃO NECESSARIAMENTE OPTAR PELO RESSARCIMENTO JUNTO AO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO.

CONSIDERANDO, ASSIM, QUE NENHUMA DAS CONDIÇÕES LEGAIS FORAM CUMPRIDAS, NÃO RESTA DÚVIDA QUANTO À FLAGRANTE INFRINGÊNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, DESCARACTERIZANDO O INSTITUTO.

(...)

TENDO SIDO RESGUARDADO TODOS OS DIREITOS LEGAIS À CONTRIBUINTE, NÃO HÁ, EM ABSOLUTO, OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO.

(...)

ACÓRDÃO Nº 22.922/18/1ª

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDO NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO POR FORÇA NO CONVÊNIO ICMS 37/94, EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST ORIUNDOS DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS EFETIVAMENTE ENTREGUES AO DESTINATÁRIO, SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA O RESSARCIMENTO DO TRIBUTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTS. 22 A 24 E 27, TODOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 81/93. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRÓ 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.

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO ANTERIORMENTE RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NESTA SITUAÇÃO, COMPETE EXCLUSIVAMENTE AO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, UMA VEZ QUE FOI ELE QUEM SUPOU O ENCARGO FINANCEIRO DA RESPECTIVA RETENÇÃO.

OPTANDO PELA RESTITUIÇÃO MEDIANTE RESSARCIMENTO JUNTO AO SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, O CONTRIBUINTE 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.

(...)

CORRETAS, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I, E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

ACÓRDÃO Nº 23.169/19/3ª

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA FINS DE RESSARCIMENTO. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRIBUTÁRIA EM DECORRÊNCIA DE APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST, HAJA VISTA A FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL PARA FINS DE RESSARCIMENTO, CONFORME PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DOS ARTS. 22 A 24 E 27, TODOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

(...)

CONFORME DEMONSTRADO NO AUTO DE INFRAÇÃO, A IMPUGNANTE APROPRIOU CRÉDITOS DE ICMS/ST REFERENTES A DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS, APESAR DE INEXISTENTES AS NOTAS FISCAIS DE RESSARCIMENTO VISADAS PELA DELEGACIA FISCAL, ABATENDO-OS DO VALOR DO IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS, INFRINGINDO, ASSIM, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DESTE ESTADO E, TAMBÉM, O CITADO CONVÊNIO.

(...)

AO CONTRÁRIO DO ENTENDIMENTO EXTERNADO PELA IMPUGNANTE, NO SENTIDO DE QUE A AUTUAÇÃO DEU-SE, EXCLUSIVAMENTE, PELA INOBSERVÂNCIA DO REQUISITO FORMAL DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, CONVÉM MENCIONAR, ADEMAIS, AS SEGUINTE DECISÕES DO E. TJMG, NAS QUAIS RESTOU CONSIGNADO QUE A LEGISLAÇÃO ARROLA PROCEDIMENTOS NECESSÁRIOS À VERIFICAÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE EM RELAÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS, RECOLHIDOS ANTERIORMENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, RELATIVOS A FATOS GERADORES QUE NÃO SE REALIZEM, OS QUAIS NÃO SE TRATAM DE MERAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS FORMAIS OU BUROCRÁTICAS, MAS DE NORMAS FUNDAMENTAIS À AFERIÇÃO, PELO FISCO, DO FATO OCORRIDO.

(...)

Observa-se que a Lei nº 6.763/75 trata a questão de ressarcimento no § 14º do art. 22, autorizando o Poder Executivo a estabelecer forma diversa de ressarcimento. Veja-se:

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 14. Em substituição à sistemática prevista nos §§ 10-A, 10-B, 11 e 13, fica o Poder Executivo autorizado a estabelecer, observados a forma, os prazos e as condições previstos em regulamento:

I - forma diversa de ressarcimento;

(...)

Portanto, o RICMS/02 tratou de regulamentar a matéria, especialmente nos arts. 22 a 31 da Parte 1 do Anexo XV, em que se encontram os requisitos legais para o contribuinte substituído mineiro exercer seu direito de se restituir do imposto relativo a operação presumida que não se concretizou, e, ainda, para o contribuinte substituto, ora Autuada, utilizar-se dos créditos destacados em notas fiscais de devolução, emitidas na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição.

Salienta-se que o sujeito passivo por substituição, no caso a Autuada, deve observar a legislação da unidade da Federação de destino, que, na hipótese vertente, é Minas Gerais e trata detalhadamente a questão de restituição, conforme legislação transcrita anteriormente.

Registra-se, ainda, que, em atendimento ao art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, citado pela própria Impugnante, que dispõe que “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos estados interessados”, os estados de Minas Gerais e São Paulo aderiram ao Protocolo ICMS nº 11/91, que trata das operações com cerveja e chope.

Em relação à Lei Complementar nº 87/96, importa citar, também, o art. 10, que determina ser do contribuinte substituído o direito à restituição, determinação essa seguida à risca pela autuação em combate com fulcro, também, na legislação mineira:

LC nº 87/96

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar. (Grifou-se)

A Defesa traz análises do conceito de negócio jurídico e devolução de mercadoria, afirmando que a operação de devolução elimina o próprio objeto do negócio jurídico, que são as obrigações assumidas pelas partes envolvidas, ficando anuladas as obrigações das partes em decorrência daquele acerto inicial.

Conclui, então, que o ICMS/ST recolhido não é mais repassado ao contribuinte substituído, de forma embutida no preço do produto a ser pago, já que o pagamento não chega a ocorrer.

Assegura ser cabal o conjunto probatório no sentido de demonstrar que as operações de devolução realmente ocorreram e que o fato gerador presumido do ICMS/ST recolhido nunca ocorreu, assim como restou demonstrado que o ônus financeiro foi arcado pela Autuada.

Entretanto, esse conjunto probatório vem apenas corroborar o posicionamento do Fisco, na medida em que comprova que as mercadorias foram recebidas pelos destinatários mineiros e, posteriormente, remetidas para o estabelecimento paulista (Autuada), demonstrando o equívoco da Contribuinte em pretender se apropriar do imposto destacado na nota fiscal de devolução sem o cumprimento dos requisitos legais.

No tocante à afirmação da Defesa de que as devoluções decorrem do desfazimento de vendas, portanto, não houve o pagamento pelas mercadorias

remetidas, conseqüentemente, não houve a transferência do encargo financeiro relativo à retenção do ICMS/ST, vale reproduzir o seguinte comentário do Fisco:

(...)

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

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

Assim, a apropriação direta do ICMS/ST, como crédito na GIA-ST, somente pode ocorrer nos casos de devolução/retorno integral da mercadoria e quando a mercadoria não chegar a ser entregue ao destinatário, o que popularmente é conhecido como o “bate e volta”.

A devolução posterior de mercadoria, por meio de nota fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, mesmo que tal documento apresente as informações referentes ao ICMS/ST, não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário, posto que há procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese, diverso do adotado pela Autuada.

Neste sentido, em nada acrescenta a relação de notas fiscais de remessa e devolução de mercadorias com as respectivas escriturações nos livros Registro de Entrada e de Saída (DOC. 03), apresentadas pela Impugnante. Não são documentos hábeis para acobertar o crédito do ICMS/ST. Necessária a existência das notas fiscais de ressarcimento devidamente autorizadas pela autoridade competente.

A Impugnante, na condição de substituta tributária, é responsável pela retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária, mas o ônus desse imposto foi arcado pelo substituído, uma vez ter sido ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção.

E, para além de ser uma obrigação do contribuinte mineiro substituído, os procedimentos que devem ser cumpridos, ao optar por uma das modalidades de ressarcimento, garantem o usufruto de um direito que cabe unicamente a ele, respeitando,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por conseguinte, o mecanismo da não-cumulatividade do imposto.

(...)

Importa ressaltar que, sem adentrar no mérito do pagamento da mercadoria, o legislador determinou ser do destinatário, contribuinte substituído, o direito à restituição.

Destaca-se que é inócua a menção, pela Impugnante, do art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN, uma vez que não se está a questionar os elementos constitutivos do negócio jurídico, pelo contrário, esse foi valorizado no estado em que se apresenta, a questão fulcral é o descumprimento das demais regras para fins do creditamento do ICMS anteriormente recolhido por substituição tributária.

A transferência do ônus financeiro do ICMS/ST ao substituído tributário mineiro restou confirmada com a emissão da nota fiscal de devolução pelo destinatário mineiro, que só ocorreu após o recebimento da mercadoria, acobertada por nota fiscal de venda com destaque do imposto, cujo valor foi acrescentado ao total da nota, e, conseqüentemente, a escrituração da entrada da mercadoria no estabelecimento mineiro.

Importa reiterar, o que já foi esclarecido anteriormente, que, às situações em debate, não se aplica o art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, como insiste a Defesa, uma vez que esse dispositivo trata das operações de devolução/retorno de mercadoria não entregue ao destinatário, ao passo que o presente trabalho refere-se a operações, cujas mercadorias foram recebidas pelos clientes mineiros, os quais, posteriormente, as remeteram à Autuada em devolução, dando saída da mercadoria a outra unidade da Federação, circunstância contida no inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Salienta-se que a própria Impugnante reconhece que o direito à restituição depende de requisito que é a demonstração da inocorrência do fato gerador, entretanto, conforme bem colocado pelo Fisco, não é apenas esse requisito que deve ser observado.

É preciso atender aos demais requisitos previstos na legislação tributária, sendo insubsistente a singela afirmação da Impugnante de que a materialidade do direito da Contribuinte, de se apropriar dos créditos objeto de autuação, sobrepõe-se às formalidades que embasaram o Auto de Infração.

Nesse sentido, existem decisões deste Conselho que apontam a importância da obrigação acessória, como por exemplo o Acórdão nº 23.072/18/1ª:

ACÓRDÃO: 23.072/18/1ª

(...)

AO CONTRÁRIO DO ENTENDIMENTO EXTERNADO PELA IMPUGNANTE, NO SENTIDO DE QUE O ESTADO ESTARIA PRIVILEGIANDO DESNECESSÁRIAS FORMALIDADES, AO ARREPIO DA VERDADE MATERIAL, CONVÉM MENCIONAR, ADEMAIS, AS SEGUINTE DECISÕES DO E. TJMG, NAS QUAIS RESTOU CONSIGNADO QUE A LEGISLAÇÃO ARROLA PROCEDIMENTOS

NECESSÁRIOS À VERIFICAÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE EM RELAÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS, RECOLHIDOS ANTERIORMENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, RELATIVOS A FATOS GERADORES QUE NÃO SE REALIZAREM, OS QUAIS NÃO SE TRATAM DE MERAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS FORMAIS OU BUROCRÁTICAS, MAS DE NORMAS FUNDAMENTAIS À AFERIÇÃO, PELO FISCO, DO FATO OCORRIDO. (GRIFOU-SE)

Assim, ao contrário da alegação da Defesa, o desfazimento de negócio, que deu origem às operações de devolução de mercadoria em questão, não impede o repasse do encargo financeiro ao substituído tributário (destinatário mineiro), pois, reiterando, no momento em que o substituído tributário recebeu a mercadoria e deu saída, em devolução, a outra unidade da Federação, caracteriza-se a hipótese prevista no inciso I do art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, atribuindo a ele o direito de restituição do ICMS/ST, que poderá ser mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, se atendidas as condicionantes previstas na legislação para tal *mister*.

Pelo exposto, considerando que não foram cumpridos os requisitos necessários para a Autuada deduzir, do valor a recolher de ICMS/ST ao estado de Minas Gerais, o montante de crédito oriundo de devoluções de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário mineiro, verifica-se que se encontram corretas as exigências fiscais 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:

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;

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

As multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto no todo ou em parte, enquanto que a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir”.

Por outro lado, a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, geralmente, chamados moratórios.

Neste sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (*in* Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, *in* Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS

CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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

Dessa forma, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame, em que as penalidades exigidas se encontram na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense 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;



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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, 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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Marcela de Melo Amorim e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Revisora), Luiz Geraldo de Oliveira e Paula Prado Veiga de Pinho.

**Sala das Sessões, 21 de julho de 2021.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator**

D