|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  |  |
|  |  |  |
|  |  |  |
| **Assunto** | **:** | Devolução de Mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária. Ausência de destaque no documento emitido por contribuinte substituído paranaense que realiza a devolução tendo em vista o disposto na legislação tributária do Paraná. Remetente fluminense substituto tem direito ao crédito do ICMS relativo à operação própria se cumpridos os requisitos formais de escrituração sob condição resolutória, tendo em vista tratar-se de tributo não-cumulativo lançado por homologação. |
|  |  | **Consulta n° 020/2019** |

Trata-se de consulta formulada por empresa *“do ramo da fabricação de bebidas alcoólicas”,* que fornece *“mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária a adquirentes localizadas em outras unidades federadas”* (fl. 03).

Em resposta à indagação formulada por esta Coordenação (fls. 38/39), a AFE 11 retifica a informação anterior, no sentido de que estaria prejudicada a consulta (fl. 35), e *“ressalta a diferença das operações, uma vez que consulta abrange operações submetidas ao regime de substituição tributária, diferentemente do ocorrido na planilha anexa ao Ofício 26/2018”*. Assim, parece-me superada a preliminar suscitada de forma genérica à fl 35.

O consulente salienta que seu cliente contribuinte localizado no Estado do Paraná, por força do disposto no art. 9º do Anexo X do RICMS PR (Decreto nº 6.080, de 28/09/2012), ao realizar devolução de mercadoria, que fora anteriormente submetida ao regime de substituição tributária, emite *“documento fiscal na forma regulamentar,* ***sem destaque do imposto****, indicando o número e a data da nota fiscal emitida quando da remessa originária, assim como os motivos da devolução*” (grifo inexistente no original). Em síntese, *“o contribuinte paranaense que promove a devolução, apenas indica no campo próprio o número da nota fiscal correspondente à aquisição e no campo ‘Informações Complementares’ o motivo da devolução e os valores da base de cálculo, sem destaque do ICMS”* (fl.4).

Após considerações gerais sobre o tema, questiona (fl. 8/9):

1. **“Nas devoluções de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária, o contribuinte substituto com sede no Estado do Rio de Janeiro poderá se apropriar do crédito de ICMS relativo à devolução de mercadoria por pessoa jurídica que, em razão do disposto na legislação estadual de sua unidade federada, não emite Nota Fiscal com destaque do imposto?**
2. **Entendendo-se pela impossibilidade de creditamento, tal entendimento não acarretaria a violação à não-cumulatividade?**
3. **Do contrário, entendendo-se pela possibilidade de creditamento, como deverá ser registrado o crédito na escrita fiscal?”**

Importante ressaltar que, estranhamente, a nota fiscal incluída para exemplificar a operação (fl. 5), não é documento fiscal que tenha como destinatário o consulente, além de ser relativa transação com **pneu**, e não “do ramo da fabricação de bebidas alcoólicas”.

Sugiro que a (ir)relevância desse fato seja examinado pela AFE 11 –Bebidas.

Por fim, saliente-se que a petição inicial (fls. 03 a 09) está devidamente assinada e acompanhada pelo comprovante do pagamento da taxa de serviços estaduais (fls. 10 a 12).

É o relatório.

##### **Resposta:**

Esta consulta não produzirá os efeitos que lhe são próprios caso seja editada norma superveniente que disponha de forma contrária à resposta dada no presente processo.

Preliminarmente, importante salientar que a esta Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias compete tão somente interpretar a legislação tributária já editada, assumindo como verdadeiros os fatos descritos pelo contribuinte, não sendo atribuição deste órgão avaliar a constitucionalidade, legalidade, adequação ou pertinência de norma vigente, tampouco realizar procedimentos fiscais visando conferir a exatidão das alegações apresentadas.

Isto posto, saliente-se que a legislação tributária do Estado do Rio de Janeiro não disciplina de forma expressa os procedimentos a serem adotados por contribuinte fluminense na hipótese descrita na inicial, isto é, em situação na qual o estado de localização do remetente da mercadoria devolvida determina a emissão de documento fiscal sem destaque do imposto, indicando, no entanto, o número e a data da nota fiscal emitida, quando da remessa originária, e “o motivo da devolução” (fl. 4).

Diante da aludida omissão e da consulta formulada, entendo ser necessário disciplinar duas situações distintas. A primeira relativamente às notas fiscais já recebidas pelo consulente até o momento e cujo crédito não foi apropriado. A segunda no que alude às notas fiscais relativas às operações que ainda ocorrerão.

No que se refere às notas fiscais de entrada já recebidas, entendo aplicável o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 do Livro I do RICMS/00, os quais estabelecem:

Art. 30. (...)

(...)

§ 4.º Quando o documento fiscal deixar de ser escriturado no prazo previsto na legislação, o contribuinte deverá, para aproveitamento do crédito extemporâneo, adotar os procedimentos previstos em ato do Secretário de Estado de Fazenda.

§ 5.º O procedimento previsto no § 4.º aplica-se, ainda, à hipótese em que o documento fiscal tiver sido escriturado sem crédito do ICMS e este for cabível.”

Nesses termos, considerando que o RICMS prevê que o *“procedimento previsto no § 4.º”* também é aplicável “à hipótese em que o documento fiscal tiver sido escriturado sem crédito do ICMS e este for cabível”, entendo que na hipótese das notas fiscais de entrada já recebidas deve ser adotada a disciplina prevista na Resolução SEFAZ nº 202/2018.

Por outro lado, no que alude às notas fiscais relativas às operações que ainda ocorrerão, entendo que, diante da inexistência de legislação expressa, aplica-se o disposto no art. 108 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a eqüidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Acerca da analogia ensina Miguel Reale[[1]](#footnote-1):

O [processo](https://jus.com.br/tudo/processo) analógico é no fundo um raciocínio baseado em razões relevantes de similitude. Quando encontramos uma forma de conduta não disciplinada especificamente por normas ou regras que lhe sejam próprias, consideramos razoável subordiná-la aos preceitos que regem relações semelhantes, mas cuja similitude coincida em pontos essenciais.

No Estado do Rio de Janeiro, a nota fiscal de devolução deve ser emitida com a mesma base de cálculo e a mesma alíquota constante do documento fiscal que acobertou a remessa da mercadoria, em relação ao imposto próprio, de acordo com o artigo 35 do Anexo XIII da Parte II da Resolução SEFAZ nº 720/14. A base de cálculo de retenção e o imposto retido também **devem ser informados nos campos próprios da NF-e**, nos termos do § 4º do artigo 35 acima citado.

Na hipótese de erro no destaque do imposto, devem ser observados os artigos 32 e 33 do Livro I do RICMS-RJ/00. O mencionado artigo 32 do Livro I do RICMS/00 estabelece:

Art. 32. O valor do imposto destacado no documento fiscal, relativo à operação de que decorrer a entrada da mercadoria, é meramente informativo, cumprindo ao contribuinte conferir sua exatidão.

§ 1.º Se o destaque se apresentar em valor inferior ao correto, o contribuinte creditar-se-á, inicialmente, pelo valor destacado, exigindo do remetente documento fiscal relativo à diferença havida, para creditar-se do valor restante.

**§ 2.º Na ausência de destaque, o contribuinte exigirá do remetente documento fiscal suplementar**.

Considerando que em operação interestadual o remetente se subordina ao disposto na legislação do Estado de origem da remessa, não é possível aplicar o transcrito § 2.º do art. 32 do Livro I do RICMS/00, haja vista a autonomia do Estado do Paraná para disciplinar a matéria em seu território, onde se localiza o remetente que realiza a devolução. Inaplicável, portanto, a analogia à hipótese, deve-se recorrer aos os princípios gerais de direito tributário.

Nesses termos, considerando o **princípio da não cumulatividade** que norteia o ICMS, a teor do disposto no inciso I do §2º do art. 155 da Constituição da República Federativa do Brasil, e tendo em vista que o ICMS é **imposto lançado por homologação**, consoante o disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional, parece-me que a solução mais adequada ao caso é subordinar o crédito imediato do imposto pelo contribuinte fluminense a dois grupos de requisitos, cumulativamente. Isso porque, nos termos do art. 34 da Lei nº 2.657/96 *“o direito ao crédito é condicionado à idoneidade da documentação e à sua regular escrituração, nos prazos e condições estabelecidos na legislação”*.

O primeiro, no sentido de que a nota fiscal NF-e de devolução de mercadoria informe o documento relativo à remessa original, isto é, que haja referência expressa à NF-e inicialmente emitida pelo contribuinte fluminense, além de conter no campo Informações Adicionais do Produto (1) *“o motivo da devolução”,* (2)o *“percentual da mercadoria devolvida”* e(3)o montante do ICMS correspondente à mercadoria devolvida.

Com efeito, o próprio Manual de Orientação do Contribuinte (MOC) indica como aplicação obrigatória a mensagem 321, de rejeição para NF-e de devolução de mercadoria que não possua o documento fiscal referenciado[[2]](#footnote-2). Na mesma linha, o MOC também estabelece a obrigatoriedade de o remetente informar o percentual de mercadoria devolvida[[3]](#footnote-3).

O segundo grupo de requisitos é lançar, mensalmente, na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no “Registro C110” e “filhos”, os dados contidos no campo “Informações Complementares da Nota Fiscal” acima referidos (1, 2 e 3).

.

Atendidos esses requisitos, entendo que o contribuinte fluminense está apto a se creditar do ICMS indicado no campo “Informações Adicionais do Produto” da NFe de devolução.

Com efeito, o argumento corretamente utilizado pelo Fisco, como regra geral, no sentido de que o crédito subordina-se ao destaque do imposto na nota fiscal de aquisição (emitida pelo fornecedor) deve ser interpretado à luz do caso concreto e, diante das circunstâncias ora descritas, parece-me inaplicável a regra mencionada no § 2.º do art. 32 do Livro I do RICMS/00. Nessa linha, repise-se que, de acordo com o art. 34 da Lei nº 2.657/96 constatada a “*idoneidade da documentação e à sua regular escrituração, nos prazos e condições estabelecidos na legislação”* o contribuintetem *“direito ao crédito”* do imposto que foi objeto de incidência e pagamento em etapa de circulação anterior, como é a hipótese de que trata a tese do presente administrativo.

Por todo o exposto, entendo que o contribuinte fluminense substituto tributário que recebe mercadoria em devolução de unidade federada que proíba o destaque do imposto na NFe tem direito ao crédito do ICMS relativo à operação própria, observados os requisitos acima indicados, sob condição resolutória, tendo em vista tratar-se de tributo não-cumulativo lançado por homologação.

Assim, respondendo objetivamente às perguntas formuladas na inicial:

1. “Nas devoluções de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária, o contribuinte substituto com sede no Estado do Rio de Janeiro poderá se apropriar do crédito de ICMS relativo à devolução de mercadoria por pessoa jurídica que, em razão do disposto na legislação estadual de sua unidade federada, não emite Nota Fiscal com destaque do imposto?”

**Sim, desde que:**

1. a nota fiscal NF-e de devolução de mercadoria informe o documento relativo à remessa original, isto é, que haja referência expressa à NF-e inicialmente emitida pelo contribuinte fluminense, além de conter no campo Informações Adicionais do Produto (1) *“o motivo da devolução”,* (2)o *“percentual da mercadoria devolvida”* e(3)o montante do ICMS correspondente à mercadoria devolvida; e
2. o contribuinte lance, mensalmente, na Escrituração Fiscal Digital (EFD), no “Registro C110” e “filhos”, os dados contidos no campo “Informações Complementares da Nota Fiscal” acima referidos (1, 2 e 3).
3. Entendendo-se pela impossibilidade de creditamento, tal entendimento não acarretaria a violação à não-cumulatividade?

**Prejudicada.**

1. **Do contrário, entendendo-se pela possibilidade de creditamento, como deverá ser registrado o crédito na escrita fiscal?”**

**Respondida no item “b” da resposta 1.**

CCJT, em de de 2019.

1. REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 85. [↑](#footnote-ref-1)
2. página 236 do MOC. [↑](#footnote-ref-2)
3. página 219 do MOC. [↑](#footnote-ref-3)