

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 22.192/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000343750-56  
Impugnação: 40.010139343-92 (Coob.)  
Impugnante: Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda (Coob.)  
CNPJ: 02.685377/0001-57  
Autuada: Sanofi Aventis Comercial e Logística Ltda  
IE: 001502663.00-73  
Proc. S. Passivo: Júlio Maria de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

***EMENTA***

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EMPRESA SUCESSORA – CORRETA A ELEIÇÃO.** Comprovado nos autos que a Coobrigada incorporou a empresa Autuada. Correta, portanto, a sua eleição para o polo passivo da obrigação tributária na condição de responsável, nos termos dos arts. 121, parágrafo único, inciso II e 132, ambos do Código Tributário Nacional - CTN.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR.** Constatação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária em razão da utilização, em forma de créditos, de valores indevidos e irregularmente lançados nas GIA/ST, mais especificamente nos campos 14 (ICMS devolução de mercadorias) e 15 (ICMS ressarcimento). Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75.

**Lançamento precedente. Decisão Unânime.**

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a retenção e respectivo recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de janeiro de 2011 a julho de 2014, devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, ao estado de Minas Gerais, na condição de substituta tributária por força de protocolo, 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.

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

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Coobrigada, Sanofi-Aventis Farmacêutica Ltda, sucessora por incorporação da Autuada, Sanofi Aventis Comercial e Logística Ltda, apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 93/148, juntando documentos às fls. 149/368.

### **Da Rerratificação do Lançamento**

A Fiscalização lavra, conforme fls. 369, Termo de Rerratificação do Auto de Infração em referência para incluir a Impugnante como coobrigada pelo crédito tributário.

Após Termo de Rerratificação, também tempestivamente e por procurador regularmente constituído, a Coobrigada apresenta aditamento à Impugnação às fls. 379/449, juntando documentos às fls. 450/569.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 576/631, refuta as alegações da Defesa.

Importante dizer que os argumentos apresentados na primeira impugnação estão, integralmente, contidos na segunda, motivo pelo qual a Fiscalização se baseou, para fins de análises para sua manifestação fiscal, nesta última.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 636/661, opina pela procedência do lançamento, nos termos da rerratificação de fls. 369.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

#### **Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

Inicialmente, a Impugnante alega que na lavratura do Auto de Infração a autoridade administrativa optou pelo “caminho mais curto”, pois se furtou ao dever de aprofundar sua investigação sobre a efetiva ocorrência do fato gerador na medida em que está a exigir o ICMS/ST sem demonstrar a ocorrência do fato gerador presumido na sistemática da substituição tributária, ao arrepio do art. 142 do CTN.

Entretanto, razão não lhe assiste.

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), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

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.

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, assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e respectivo recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de janeiro de 2011 a julho de 2014, devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, ao estado de Minas Gerais, na condição de substituta tributária por força de protocolo, 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.

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

A apuração das irregularidades decorre da análise dos dados contidos nas GIA-ST, arquivos do SPED e em informações prestadas pela Contribuinte, as quais identificaram, dentre os valores lançados nos campos 14 (ICMS devolução de mercadorias) e 15 (ICMS ressarcimento) da GIA-ST (dedutores do valor do ICMS/ST devido a Minas Gerais), aqueles que se referiam à devolução de mercadorias por parte dos destinatários e os que decorreram de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário.

Nas duas situações não foram observados os requisitos legais para o aproveitamento de créditos relativos à devolução de mercadorias. Foi também verificado pela Fiscalização o lançamento a título de ressarcimento de ICMS, para os quais não foram apresentados documentos fiscais emitidos para esse fim, conforme previsão legal.

Inicialmente, se faz importante esclarecer que o Termo de Rerratificação do Auto de Infração foi lavrado para incluir a ora Impugnante como Coobrigada pelo crédito tributário, em razão de que a mesma trouxe à tona a incorporação que realizara, se coadunando perfeitamente com o disposto no art. 132 do Código Tributário Nacional – CTN.

Alega a Impugnante que o caso concreto não comporta sua inclusão como Coobrigada, na medida em que o devedor original não mais existe. Defende que o Termo de Rerratificação deve ser cancelado por inexistência de requisitos legais que permitam sua responsabilização solidária pelo crédito tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reconhece que na primeira Impugnação apresentada, conforme fls. 93/148, foi demonstrado que a ora Impugnante incorporou a pessoa jurídica originalmente atuada SANOFI AVENTIS COMERCIAL E LOGÍSTICA ("SACL"), que foi extinta após a incorporação, o que evidenciaria erro de sujeição passiva cometido pela autoridade administrativa quando da lavratura do Auto de Infração.

Alega que a responsabilização solidária da Impugnante pelo crédito tributário não condiz com o que dispõe o art. 132 do CTN, dispositivo legal este utilizado pela própria autoridade administrativa para fundamentar a lavratura do Termo de Rerratificação.

Considera impossível admitir, a teor da legislação de regência, que a autoridade administrativa efetue a cobrança do crédito tributário, a um só tempo, da pessoa jurídica extinta "SACL" e da ora Impugnante, pois a responsabilização solidária deve observar os requisitos dispostos no art. 124 do CTN que, além de não ter sido invocado pela autoridade administrativa para fundamentar o Termo de Rerratificação, são absolutamente ausentes no caso concreto.

Argumenta que no caso concreto o que se verifica é a situação expressa no art. 132 do CTN, na qual a Contribuinte originalmente atuada ("SACL") foi incorporada pela ora Impugnante, que responderá pelos tributos devidos pela pessoa jurídica incorporada. E, nessa hipótese, não se pode admitir a cobrança do crédito tributário da ora Impugnante e da pessoa jurídica incorporada "SACL" de forma conjunta, como se responsáveis solidários fossem.

Alega que a autoridade administrativa confundiu os institutos da responsabilidade tributária, notadamente da responsabilidade solidária e da responsabilidade por sucessão.

No entanto os embates trazidos pela Impugnante não merecem prosperar.

Conforme sustenta a Fiscalização, não há erro na eleição primeira do sujeito passivo pois, no período atuado, a SANOFI-AVENTIS COMERCIAL E LOGÍSTICA LTDA estava em pleno funcionamento, e, naturalmente, como bem explica, inclusive, a Impugnante em suas argumentações, a sucessora por incorporação, nos termos do art. 132 do CTN, a SANOFI-AVENTIS FARMACÊUTICA LTDA, responderia plenamente pelos direitos e obrigações da sucedida. Responsabilidade, aliás, inquestionável, visto que, mesmo antes da lavratura do Termo de Rerratificação, a Impugnante apresentou impugnação ao Auto de Infração sem mesmo constar, nominalmente, sua sujeição passiva, reconhecendo-se como legítima sucessora da empresa atuada e por ela incorporada, sem fazer nenhum questionamento quanto à sujeição passiva da autuação.

O Código Tributário Nacional é claro ao dispor no art. 132 que pessoa jurídica de direito privado que resultar de incorporação de outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado incorporadas, *in verbis*:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelos tributos devidos até a da do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Observa-se, ainda, que este Conselho de Contribuintes julgou processos nos quais havia a mesma situação de inclusão da empresa incorporadora como coobrigada, validando tal eleição, como se pode verificar nos julgados transcritos abaixo:

“ACÓRDÃO: 21.862/15/3ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000266022-27

IMPUGNAÇÃO: 40.010138173-11 (COOB.)

IMPUGNANTE: OI MÓVEL S/A (COOB.)

IE: 002102042.00-73

AUTUADA: TNL PCS S/A

IE: 062133441.00-10

PROC. S. PASSIVO: SACHA CALMON NAVARRO  
COELHO/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/BH-1 - BELO HORIZONTE

(...)

O CONTRIBUINTE OI MÓVEL S/A FOI INCLUÍDO COMO COBRIGADO EM FACE DO DISPOSTO NOS ARTS. 129 E 132 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, UMA VEZ QUE A SUA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DECORRE DA INCORPORAÇÃO DA TNL PCS S/A EFETIVADA EM ASSEMBLEIA GERAL EXTRAORDINÁRIA REALIZADA EM 1º DE FEVEREIRO DE 2014.”

(...)

“ACÓRDÃO: 20.840/13/3ª RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.000179244-89

IMPUGNAÇÃO: 40.010132962-30 (COOB.)

IMPUGNANTE: JBS S/A (COOB.)

IE: 344257965.11-65

AUTUADO: BERTIN S/A

IE: 001065999.00-40

PROC. S. PASSIVO: FABIO AUGUSTO CHILO/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/UBERLÂNDIA

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EMPRESA SUCESSORA – CORRETA A ELEIÇÃO – SOLIDARIEDADE. COMPROVADO NOS AUTOS QUE A COBRIGADA INCORPOROU A EMPRESA AUTUADA. CORRETA, PORTANTO, A SUA ELEIÇÃO PARA O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL, NOS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TERMOS DOS ARTS. 121, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO II E 132, AMBOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN.

(...)

ASSIM SENDO, O FISCO, NO PRESENTE AI, ELEGU CORRETAMENTE, COMO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, A EMPRESA INCORPORADA (BERTIN S/A) E COMO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA, A EMPRESA INCORPORADORA (JBS S/A), CONFORME DISPOSTO NO ART. 121, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO II E ART. 132, AMBOS DO CTN (...).

Muito bem lembra, ainda, a Fiscalização de que a inclusão da Impugnante no polo passivo da autuação nenhum prejuízo trouxe para a Defesa, uma vez que todos os argumentos apresentados na primeira impugnação, quanto ao mérito da autuação, foram repetidos na segunda, demonstrando que a Impugnante teve pleno conhecimento da matéria tratada na autuação.

Assim, não merece acolhida a solicitação da Impugnante de cancelamento do Termo de Rerratificação com a extinção dos créditos tributários constituídos pelo Auto de Infração em questão.

Após essa análise inicial, a Impugnante passa a detalhar seus outros questionamentos.

No aditamento à sua impugnação, quando questiona o mérito, a Impugnante passa a atribuir todos os atos à SANOFI AVENTIS COMERCIAL E LOGÍSTICA ("SACL"), e não mais a ela própria, como fez na impugnação originalmente apresentada.

Afirma, dessa forma, que a "SACL" era sociedade empresária estabelecida no Estado de São Paulo, sujeita ao recolhimento do ICMS próprio e por substituição tributária; que no curso de suas atividades empresariais remetia mercadorias a todas as unidades da Federação; e que, especificamente, nas remessas para Minas Gerais, estava sujeita à retenção do ICMS-ST por força de protocolo firmado entre as duas unidades da Federação.

Informa que, nos anos de 2011 a 2014, a "SACL" remeteu mercadorias a destinatários localizados no estado de Minas Gerais, efetuando a respectiva retenção e recolhimento do ICMS-ST devido, e que parcela destas mercadorias foram objeto de devolução ou recusa pelos destinatários, de modo que a presumida cadeia de comercialização nesse estado não ocorreu, tornando indevido o ICMS-ST recolhido pela "SACL" ao Erário mineiro.

Diante disso, nas hipóteses de devolução, com base no art. 34 do Anexo XV do RICMS/02, lançou em seu livro Registro de Entradas os documentos relativos às devoluções, registrando o respectivo crédito em sua escrita fiscal. E, de outro lado, em se tratando de recusa do destinatário, a "SACL", nos moldes do art. 78 do Anexo XV do RICMS/02, emitiu as notas fiscais de entrada, com a indicação das notas fiscais de venda, e, em posse de declarações de recusa emitidas pelos destinatários, creditou-se do ICMS-ST recolhido antecipadamente.

Alega que, independentemente de eventuais irregularidades no procedimento, fato é que o creditamento levado a efeito pela “SACL” teve o condão de tão somente anular a operação de venda realizada, porquanto as mercadorias foram devolvidas ou recusadas pelos destinatários mineiros, razão pela qual todo o ICMS (próprio e por substituição tributária) recolhido por esta operação foi indevido.

Ressalta que além das mercadorias terem retornado ao seu estabelecimento, diante da devolução ou recusa de mercadorias remetidas ao território mineiro, a “SACL” efetuou o reembolso dos valores pagos pelas mercadorias aos seus destinatários, que compreendeu a efetiva devolução do ICMS-ST incluído no preço dessas mercadorias. E que, nessa medida, foi a “SACL” quem suportou o ônus financeiro do ICMS-ST, sendo o sujeito legítimo para pleitear a devolução do referido tributo recolhido indevidamente ao estado de Minas Gerais.

Afirma que o procedimento adotado para recuperação do ICMS-ST não infringiu qualquer disposição do RICMS/02 e não causou qualquer prejuízo ao Erário mineiro.

Alega que, em relação às devoluções, a autoridade administrativa exigiu o cumprimento de procedimento fiscal não aplicável à hipótese dos autos, uma vez que invocou o procedimento constante da legislação mineira e aplicável apenas ao contribuinte substituído para ressarcimento do imposto retido antecipadamente, em clara afronta ao art. 142 e parágrafo único do CTN.

Fundamenta que as operações foram realizadas com observância ao art. 34, do Anexo XV do RICMS/02, de modo que foram acobertadas por notas fiscais de devolução, com a informação acerca da nota fiscal de origem, devidamente escrituradas pela “SACL” em seu livro Registro de Entradas.

Afirma que, entretanto, a autoridade administrativa, com fundamento no citado art. 34, combinado com os arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02, desconsiderou as devoluções levadas a efeito pela “SACL”, e que no entender da autoridade administrativa, apenas na posse de nota fiscal de ressarcimento emitida pelo substituído, nos moldes dos referidos arts. 22 a 27 do Anexo XV, seria possível o ressarcimento por parte da “SACL”.

Alega que referidos artigos não se aplicam ao caso concreto, visto tratar-se de dispositivos regulamentares voltados ao substituído tributário.

Cita novamente o art. 142 do CTN e seu parágrafo único, para dizer que compete privativamente à autoridade administrativa promover o lançamento, e que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Afirma que este dispositivo foi violado, uma vez que o procedimento da Fiscalização não observou a legislação aplicável, afastando-se da obrigatoriedade à lei dos atos administrativos.

Relata que nas devoluções de produtos, recebia de seus clientes as mercadorias devidamente acobertadas por notas fiscais, com o destaque do ICMS-ST proporcional às devoluções (“doc. 02” da impugnação).

Acrescenta que, no que se refere às devoluções por recusa dos destinatários, as mercadorias eram acobertadas pelas notas fiscais originalmente emitidas para documentar a venda, e, por ocasião da entrada, eram emitidas as correspondentes notas fiscais pela “SACL” (“doc. 03”).

Afirma que com base na não ocorrência do fato gerador presumido, tanto nas devoluções quanto nas recusas, legítimo é o seu direito de ressarcir-se, tal como fez, creditando-se dos valores recolhidos indevidamente, anulando o efeito das operações anteriores.

Alega que a autoridade administrativa não aprofundou suas investigações sobre a ocorrência do fato gerador tributário, que deveria ter sido iniciada com a verificação da escrituração fiscal dos destinatários mineiros que devolveram ou recusaram as mercadorias.

Acrescenta que assim deveria ter procedido para esclarecer que o valor reembolsado pela Impugnante compreendeu também o ICMS-ST destacado na nota fiscal de remessa, a fim de verificar qual que foi o sujeito que efetivamente suportou o ônus financeiro da tributação. A Fiscalização não poderia ter presumido que a “SACL” não teria suportado o ônus da tributação do ICMS-ST, para glosar os créditos escriturados e reaparar o valor do ICMS-ST, ao argumento de que os destinatários (substituídos) não respeitaram os procedimentos dispostos no RICMS/02. Isto porque, todo o procedimento descrito no relatório fiscal diz respeito ao contribuinte substituído, que, no caso concreto, não suportou o ônus financeiro da tributação.

Ressalta que não se deve alegar que este procedimento encontra respaldo no Convênio ICMS nº 81/93, visto que o procedimento lá previsto igualmente se refere ao ressarcimento pelo substituído tributário.

Entende que a glosa dos créditos seguida da reapuração do ICMS-ST foi levada a efeito somente em razão do suposto desrespeito a procedimentos (obrigações acessórias) para recuperação desse imposto, sendo que parcela destes procedimentos sequer se aplicariam ao caso em tela.

Alega que é evidente a boa-fé na conduta da “SACL” que, em momento algum pretendeu se locupletar às custas do estado de Minas Gerais, mas apenas adotou procedimento para recuperar valores indevidamente recolhidos a título de ICMS-ST.

Defende que, ainda que a Impugnante figure como Coobrigada, não poderia jamais ser imputada a multa aplicada à autuada original por infração tributária supostamente concedida pela empresa sucedida.

Fundamenta este entendimento no *caput* do art. 132 do CTN, segundo o qual, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos, jamais por multas de qualquer espécie.

Defende, dessa forma, que descabe a exigência de quaisquer penalidades em face da Impugnante.

Inclui posicionamentos doutrinários e jurisprudências nesse sentido.

Argumenta que admitindo-se a procedência da exigência fiscal, é de se reconhecer a impossibilidade da aplicação concomitante das multas de revalidação e isolada, por estarem apenando, concomitantemente, um mesmo fato jurídico, o que incorreria em *bis in idem*, o que é vedado pelo ordenamento jurídico.

Defende que, mesmo que se entenda pela manutenção da exigência fiscal, devem ser relevadas ou, ao menos, reduzidas as multas aplicadas, que, somadas, chegam ao exorbitante percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), evidenciando seu caráter confiscatório.

Sustenta que a doutrina e a jurisprudência já firmaram posicionamento no sentido de que as multas não podem assumir caráter confiscatório, sendo imperiosa a sua redução, em respeito ao art. 150, inciso IV da Constituição Federal, que veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Afirma que esse entendimento também encontra respaldo no art. 113 do CTN, que define como objeto da obrigação tributária principal o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Entende que, caso assim não se entenda, ao menos deve-se determinar o afastamento da multa isolada no que concerne aos documentos fiscais emitidos antes de 01/01/12, tendo em vista a total ausência de base legal na aplicação do art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Assevera que, prevalecendo a multa de revalidação, deverá ser prontamente afastada a incidência dos juros de mora computados desde a data do vencimento do tributo. Embora não se ignore que a multa de ofício integra o crédito tributário, base para a incidência dos juros de mora, afirma que é evidente que o termo inicial de sua incidência deve corresponder à data de vencimento do respectivo encargo. E, definitivamente, o vencimento da multa de revalidação não coincide com o do vencimento para pagamento do tributo.

Reafirma que a multa de revalidação somente surge no mundo jurídico a partir do lançamento de ofício e não com o mero inadimplemento. Cita entendimento do “CARF” e pondera que a Resolução SEFAZ/MG nº 2.880/97 em momento algum prevê expressamente a incidência de juros moratórios sobre a multa de revalidação a partir do vencimento da obrigação principal.

Finaliza alegando que, na hipótese de esta autoridade julgadora entender que as informações e os documentos já acostados aos autos não são suficientes para plena formação de sua convicção, deverá, então, ser determinada a realização de diligência, intimando-se a Impugnante para que apresente informações e documentos adicionais.

Conclui, por fim, requerendo:

- (I) o cancelamento do Termo de Rerratificação, com a extinção dos créditos tributários constituídos pelo Auto de Infração; ou caso assim não se entenda,
- (II) sejam canceladas integralmente as multas aplicadas; ou
- (III) seja afastada a aplicação concomitante da multa de revalidação e da multa isolada; ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(IV) seja, ao menos, reconhecido o caráter confiscatório das multas aplicadas; ou

(V) ainda, seja reconhecida a improcedência da exigência de juros sobre a multa de revalidação; ou

(VI) por fim, seja limitada a aplicação da multa isolada apenas a partir do ano de 2012.

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que o estorno dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias de clientes, objeto da autuação, ocorreu por descumprimento dos arts. 22 a 31 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.

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

RICMS/02, Anexo XV:

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto neste Capítulo.

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

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

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

I - ao valor do imposto retido, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria 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 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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Não sendo possível estabelecer correspondência entre a mercadoria 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 para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, o Fisco poderá exigir do remetente a comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário.

§ 4º Nas hipóteses de redução de base de cálculo ou de redução de alíquota, após a retenção ou pagamento do imposto devido a título de substituição tributária, o valor do imposto recolhido a maior será restituído ao contribuinte, relativamente às mercadorias em estoque no dia anterior à vigência da redução da base de cálculo ou da nova alíquota.

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

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

I - ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;

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

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, em se tratando de combustível derivado de petróleo, o ressarcimento será efetivado junto ao fornecedor da mercadoria.

§ 2º O disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica nas hipóteses em que o imposto deva ser recolhido até o momento da entrada da mercadoria no Estado.

§3º O contribuinte que adquirir mercadoria relacionada no item 43 da Parte 2 deste Anexo de contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento e destiná-la a órgão da Administração Pública Estadual Direta, suas fundações e autarquias, com a isenção prevista no item 136 da Parte 1 do Anexo I, poderá adotar modalidade de restituição estabelecida em resolução do Secretário de Estado de Fazenda,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alternativamente ao procedimento disposto nesta subseção.

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 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 conterá, 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)".

Art. 28. Na hipótese de restituição mediante abatimento de imposto devido pelo contribuinte a título de substituição tributária, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - como natureza da operação: "Restituição de ICMS/ST";

II - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de restituição;

b) a expressão: "Restituição de ICMS/ST- art. 28 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS".

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de restituição, será escriturado pelo emitente, 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, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por restituição de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

Art. 29. Na hipótese de restituição mediante creditamento na escrita fiscal, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

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

I - como natureza da operação: "Restituição de ICMS/ST";

II - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de restituição;

b) a expressão: "Restituição de ICMS/ST - art. 29 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS".

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de restituição, será escriturado pelo emitente, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à apuração do imposto devido por suas próprias operações ou prestações, no quadro Outros Créditos, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Restituição de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

Art. 30. Em se tratando de restituição por motivo de saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da entrega do demonstrativo ou dos registros

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apresentados para demonstrar o imposto a ser restituído, deverá o contribuinte apresentar cópia da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais, relativamente ao imposto retido em favor da unidade da Federação destinatária, se for o caso.

Parágrafo único. Para efeitos da restituição do ICMS prevista neste Capítulo, é vedado visar documento fiscal para o contribuinte que deixar de cumprir a obrigação prevista neste artigo, até sua regularização.

Art. 31. O visto no documento fiscal emitido para fins de restituição do imposto não implica o reconhecimento da legitimidade dos créditos nem homologa os lançamentos efetuados pelo contribuinte.

(Grifou-se).

O teor da cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93, do qual os estados de Minas Gerais e de São Paulo são signatários, prevê o ressarcimento da substituição tributária nas operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada estado possa dispor sobre o modo de ressarcimento dessas operações. Examine-se:

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

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

§ 2º Em substituição a sistemática prevista nesta cláusula, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.

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

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

§ 5º A nota fiscal emitida para fim de ressarcimento deverá ser visada pelo órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte, acompanhada de relação discriminando as operações interestaduais.

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

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

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

(Grifou-se).

Conforme se depreende da legislação supratranscrita, havendo aplicação da substituição tributária sobre a mercadoria e ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, existe a confirmação de que o fato gerador presumido não ocorreu, possibilitando ao substituído o direito a se restituir do ICMS/ST recolhido a favor da unidade da federação de destino da mercadoria (*in casu*, Minas Gerais), bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente (substituto), nos termos do inciso I, art. 23, Parte 1 do Anexo XV e § 10, art. 66, todos do RICMS/02.

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação, compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez ter sido ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção. Assim, somente ele poderá pleiteá-la junto ao seu estado.

Dessa forma, corretamente observou a Fiscalização que não foi ignorada a não concretização do fato gerador presumido nas remessas de mercadorias que posteriormente foram devolvidas à Impugnante, mas, conforme exposto, a restituição deste imposto cabe ao destinatário mineiro, pois a ele foi repassado o ônus da tributação na operação primeira.

Em momento algum se exigiu da Impugnante o cumprimento de procedimentos legais não aplicáveis ao caso concreto. Nas devoluções de mercadorias por destinatários mineiros, buscou-se o lançamento das notas fiscais de ressarcimento, emitidas por estes para a Impugnante, que pudessem dar lastro ao aproveitamento de crédito, o que não se encontrou.

Conforme demonstrado no Auto de Infração, a Impugnante, de fato, apropriou créditos de ICMS/ST de devoluções de mercadorias sem ter posse de notas fiscais de ressarcimento visadas pela Delegacia Fiscal, abatendo-os do valor do imposto devido a Minas Gerais, infringindo a legislação tributária deste estado e, também, o convênio citado.

Nas operações de devolução de mercadorias pelos destinatários mineiros, a Impugnante não poderia ter aproveitado os créditos do ICMS/ST destacados nestas

notas fiscais, porque o direito à restituição do ICMS/ST por fato gerador não concretizado é do destinatário mineiro, já que foi ele quem suportou o ônus tributário da operação original.

Somente poderia a Impugnante aproveitar referido crédito se tivesse sido eleita, pelo destinatário, para realizar com ela o ressarcimento do ICMS/ST, conforme o inciso I do art. 24 do Anexo XV do RICMS/02, e de posse da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo destinatário nos moldes do art. 27 do mesmo diploma legal.

Equivoca-se a Impugnante ao afirmar que o lançamento fiscal em questão foi realizado a despeito do art. 142 do CTN, em função da não identificação do fato gerador e do não aprofundamento das investigações. O fundamento da presente autuação foi o aproveitamento indevido de créditos pela Impugnante, o que acarretou o recolhimento a menor do ICMS/ST nas operações de devoluções e retorno de mercadorias.

Como bem lembrou a Fiscalização, não se trata aqui de um novo fato gerador do ICMS/ST, mas simplesmente da constatação de que o ICMS/ST decorrente de operações outras foi recolhido a menor por ter seu valor abatido com créditos indevidos.

Sustenta a Fiscalização que não procede a alegação de que se apoiou em procedimentos fiscais não aplicáveis ao caso para descaracterizar as devoluções levadas a efeito, fundamentado no art. 34 do Anexo XV do RICMS/02, combinado com os arts. 22 a 27 do mesmo Anexo, como também equivoca-se a Impugnante quanto à aplicação destes últimos artigos no caso concreto.

Tais dispositivos se referem à restituição do ICMS/ST e aos procedimentos aplicáveis quando da ocorrência de devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, o que significa dizer que estão diretamente ligados à matéria da presente autuação.

No caso das operações de retorno de mercadorias não entregues, deveria ter observado os requisitos para recuperação do imposto anteriormente debitado, claramente previstos no art. 78 do RICMS/02, vigente à época da ocorrência do fato gerador, o que também não ocorreu.

Veja-se a legislação de regência da matéria:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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".

(Grifou-se).

(...)

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;

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";

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.

§ 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 CTRC que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no artigo 10 da Parte 1 do Anexo IX.

§ 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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;

II - o contribuinte tenha observado o disposto nos parágrafos anteriores.

(Grifou-se).

Nota-se, claramente, que a Impugnante não observou as disposições supratranscritas.

Muito bem lembrado pela Fiscalização que o fato de constar no verso de alguns Documentos Auxiliares de Nota Fiscal Eletrônica – DANFEs a declaração de não entrega da mercadoria, demonstra que a Impugnante tinha o conhecimento desta exigência legal para a recuperação do imposto destacado nestas operações. Entretanto, assim não procedeu para as outras operações de não entrega da mercadoria, e para estas, apresentou declarações de não recebimento das mercadorias emitidas pelos destinatários mineiros.

Todavia, tais declarações não têm previsão legal, e por isso não substituem a necessidade de cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 78 da parte geral do RICMS/02 para que o imposto fosse recuperado.

Aproveita ainda a Fiscalização para rebater outro argumento da Impugnante que é a ofensa mais uma vez ao art. 142 do CTN, com a violação do seu parágrafo único, que determina que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Justamente por ser uma atividade vinculada, ou seja, que deve seguir estritamente a previsão legal, é que não se considerou tais declarações dos destinatários como cumprimento da exigência do § 2º do art. 78, que aliás, só foram buscadas após a intimação feita pela Fiscalização.

Claro está, portanto, que este não era um procedimento concomitante ao fato das devoluções.

Em relação às operações de devolução de mercadorias por parte dos destinatários, não se exigiu que a Impugnante tivesse adotado os procedimentos previstos nos arts. 22 a 27 do Anexo XV porque claro está, até para ela, que este procedimento caberia aos destinatários mineiros.

Estes é que poderiam ter solicitado a restituição, ao seu próprio estado, do imposto recolhido referente a fato gerador presumido que não se confirmou e, dentre outras, optando pela modalidade de ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, poderiam escolher qualquer fornecedor cadastrado como substituto tributário, inclusive a Impugnante, para com ele efetuar a operação de ressarcimento.

Confunde-se, portanto, claramente a Impugnante nesta questão. O que verifica a Fiscalização é que nenhuma das notas fiscais relacionadas na GIA-ST tinha sido emitida pelos destinatários mineiros com o fim de ressarcimento, nos moldes dos

arts. 22 a 27 do Anexo XV, para que, de posse delas, pudesse abater tais valores no montante de ICMS-ST a recolher para o estado de Minas Gerais. Tampouco exigiu-se que ela entrasse com pedido de restituição a Minas Gerais, direito, inclusive, que de nenhuma forma lhe assiste porque o valor deste imposto foi repassado para os destinatários mineiros nas operações originais e somente estes poderiam solicitar sua restituição.

Para comprovar que recebia notas fiscais de devolução com destaque do ICMS-ST proporcional às devoluções, a Impugnante anexou documentos aos autos, sob o título de “doc. 02”. Tal anexo traz cópias de telas de sistema informatizado, aparentemente, de controle de notas fiscais, mas sem indicação de vinculação com a Impugnante.

Corretamente sustenta a Fiscalização que independentemente do que se pretende provar com o conteúdo deste anexo, pela própria análise das notas fiscais eletrônicas de devolução que foram relacionadas na GIA-ST, é possível verificar que houve o destaque do ICMS-ST. Destaque este que deve ser feito quando tal imposto seja devido ao estado de destino, no caso, São Paulo, e conforme a legislação deste.

Mas a existência do destaque do ICMS/ST nas notas fiscais de devolução emitidas pelos destinatários mineiros não dá direito à Impugnante, que nas operações de venda originais figurou como substituta tributária, de, por conta própria, se creditar destes valores. Primeiro porque, como dito anteriormente, quem assumiu o ônus tributário na operação original foi o destinatário mineiro e somente este detém o direito de pedir restituição destes valores. E segundo, se for devido o ICMS/ST nestas operações, conforme a legislação tributária do estado de São Paulo, jamais ele poderia ter sido utilizado para abater o saldo do imposto devido ao estado de Minas Gerais.

A Impugnante anexa também, sob o título “doc. 03”, telas de sistema, também sem nenhuma identificação e notas fiscais de entrada emitidas por ela, para registrar o retorno das mercadorias não entregues. Conforme observa a Fiscalização, tais informações nada acrescentam ao caso, pois estas notas já haviam sido relacionadas nas GIA-ST.

Não subsiste, ainda, a afirmação de que foi a Impugnante quem, efetivamente, suportou o ônus financeiro da tributação.

Conforme esclarece a Fiscalização, o destaque de ICMS/ST da nota fiscal, feito pelos destinatários mineiros nas devoluções, não entrando no mérito de sua validade perante a legislação tributária paulista, com a composição deste no valor do total da nota, configura, para o Fisco mineiro, meramente, uma operação financeira entre a Impugnante e os destinatários mineiros.

O contribuinte mineiro é sabedor de que existe procedimento legal para recuperação do imposto recolhido antecipadamente em virtude da substituição tributária quando um fato gerador não se realiza, previsto nos já citados arts. 22 a 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/02 e, dentro do prazo legal.

Não tem este contribuinte o “poder” de transferir o ônus tributário que lhe caiu no momento da aquisição da mercadoria com o ICMS/ST já retido, principalmente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

porque existe previsão legal para que este imposto seja recuperado quando da não ocorrência do fato gerador.

Não procede, também, a alegação de falta de aprofundamento nas investigações feitas pela Fiscalização por não ter verificado a escrita fiscal dos destinatários mineiros que devolveram ou recusaram as mercadorias.

Conforme sustenta a Fiscalização, o estabelecimento investigado no procedimento administrativo que deu origem ao presente Auto de Infração foi o da Impugnante, sendo que os destinatários mineiros não estavam sob ação fiscal. Além do que, na própria escrita fiscal da Impugnante, já havia elementos suficientes para identificar a prática das irregularidades que ensejaram a autuação.

Resta claro, portanto, que não se exigiu da Impugnante nenhum procedimento que não lhe coubesse e que o trabalho fiscal não diverge em nada das disposições do art. 142 do CTN.

Observa-se que essa matéria já teve este entendimento devidamente firmado pela Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI). Veja-se a resposta à Consulta de Contribuinte nº 113/2015:

(..)

Nas operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido mediante substituição tributária pelo remetente, em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este Estado, a Consulente terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido em favor do Estado de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do inciso I do art. 23 da Part. 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66, todos do RICMS/02, haja vista a inoccorrência do fato gerador presumido.

Nesse caso, a Consulente, como substituída, poderá pleitear a restituição do ICMS/ST relativo à operação, através de uma das modalidades previstas na Part. 1 do Anexo XV do RICMS/02: ressarcimento (art. 27), abatimento (art. 28) ou creditamento (art. 29).

(...)

No mesmo sentido, a Consulta 066/12, a seguir transcrita, em parte.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 066/12

(...)

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 a favor 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 incorrência do fato gerador presumido.

Optando por se ressarcir junto ao 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 com 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.

(...)

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.

Diante do exposto, a Impugnante somente poderia abater o valor do imposto por substituição devido a Minas Gerais se tivesse sido eleita pelo substituído mineiro e de posse da nota fiscal de ressarcimento para ela emitida.

Considerando, assim, que nenhuma das condições legais foram cumpridas, não restam dúvidas quanto à flagrante infringência à legislação tributária. Como lembra a Fiscalização, a Impugnante adotou procedimento próprio para o aproveitamento de créditos oriundos de operações de devolução, ao arrepio das previsões legais.

Importante lembrar, ainda, conforme esclarece a Fiscalização, que a justificativa da Impugnante de que a sistemática que adotou para “recuperar o imposto indevido” não trouxe prejuízos ao Erário não se sustenta na medida em que abateu do imposto a recolher para Minas Gerais créditos sem lastro legal.

A Fiscalização alega, ainda, que não se pode considerar que agiu a Impugnante com boa-fé, uma vez que não é novo o instituto da substituição tributária para que a mesma desconheça a legislação pertinente às operações sujeitas a ela.

A infração descrita na presente autuação é formal e objetiva. Portanto, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, nos termos do art. 136 do CTN – CTN, que prescreve que a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal.

A Impugnante também aduz que não cabe cobrar dela, Impugnante Sucessora, multas por infrações cometidas pela sucedida, em virtude do “caput” do art. 132 do CTN dizer que o sucessor responde apenas pelos tributos devidos. O assunto é assim tratado no referido diploma legal:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I. integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II. subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

(...)

Sobre o tema, vale trazer à baila o voto da Relatora Ministra Eliana Calmon, no Recurso Especial nº 32.967 – Rio Grande do Sul (1993/0006690-0), *in verbis*:

APÓS A OBSERVAÇÃO, TEMOS QUE O ARTIGO 132 DO CTN FALA EM RESPONSABILIDADE PELOS TRIBUTOS, SEM MENCIONAR OS CONSECUTÓRIOS, O QUE DEU MARGEM A, NA DOCTRINA, SURGIR A TESE DE QUE HAVERIA, DENTRO DE UMA LITERAL INTERPRETAÇÃO, ELISÃO DAS PENALIDADES, CONFORME ENTENDEM IVES GANDRA DA SILVA MARTINS E PEDRO MARTINS FERNANDES.

CONTUDO, MESMO DOCTRINARIAMENTE, NA ATUALIDADE, SINALIZA-SE PARA PREVALÊNCIA DA TESE DE QUE A RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES ESTENDE-SE ÀS MULTAS, SEJAM ELAS MORATÓRIAS OU PUNITIVAS, PELO FATO DE INTEGRAREM ELAS O PASSIVO DA EMPRESA SUCEDIDA, CONFORME ENTENDIMENTO DO DR. LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA, EM “CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMENTADO”, EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS:

A NÃO SER ASSIM, MUITAS FRAUDES PODERIAM EXISTIR SIMPLEMENTE PARA ALTERAR A ESTRUTURA JURÍDICA DAS EMPRESAS, FUNDINDO-AS, TRANSFORMANDO-AS OU REALIZANDO INCORPORAÇÕES PARA AFASTAR APLICAÇÃO DE PENALIDADE (...) A POSIÇÃO MAIS MODERNA SE INCLINA PELA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONTINUIDADE DAS MULTAS (JÁ APLICADAS) POR OCASIÃO DA SUCESSÃO DE EMPRESAS. (OBRA CITADA, PÁG. 527)). ([HTTPS://WW2.STJ.JUS.BR/PROCESSO/JSP/ITA/ABREDOCUMENTO.JSP?NUM\\_REGISTRO=199300066900&DT\\_PUBLICACAO=20-03-2000&COD\\_TIPO\\_DOCUMENTO=3](https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abre_documento.o.jsp?num_registro=199300066900&dt_publicacao=20-03-2000&cod_tipo_documento=3)).

Desta forma, as multas aplicadas são passíveis de serem cobradas da empresa incorporadora, como vem prevalecendo na jurisprudência. Examine-se:

TRIBUTÁRIO. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. MULTA FISCAL (MORATÓRIA). APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133, DO CTN. PRECEDENTES. 1. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO CONTRA V. ACÓRDÃO SEGUNDO O QUAL NÃO SE APLICAM OS ARTS. 132 E 133, DO CTN, TENDO EM VISTA QUE MULTA NÃO É TRIBUTO, E, MESMO QUE SE ADMITA QUE MULTA MORATÓRIA SEJA RESSALVADA DESTA INTELIGÊNCIA, O QUE VEM SENDO ADMITIDO PELO STJ, IN CASU TRATA-SE DE MULTA EXCLUSIVAMENTE PUNITIVA, UMA VEZ QUE CONSTITUI SANÇÃO PELA NÃO APRESENTAÇÃO DO LIVRO DIÁRIO GERAL.

2. OS ARTS. 132 E 133, DO CTN, IMPÕEM AO SUCESSOR A RESPONSABILIDADE INTEGRAL TANTO PELOS EVENTUAIS TRIBUTOS DEVIDOS QUANTO PELA MULTA DECORRENTE, SEJA ELA DE CARÁTER MORATÓRIO OU PUNITIVO. A MULTA APLICADA ANTES DA SUCESSÃO SE INCORPORA AO PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE, PODENDO SER EXIGIDA DO SUCESSOR, SENDO QUE, EM QUALQUER HIPÓTESE, O SUCEDIDO PERMANECE COMO RESPONSÁVEL. PORTANTO, É DEVIDA A MULTA, SEM SE FAZER DISTINÇÃO SE É DE CARÁTER MORATÓRIO OU PUNITIVO, VISTO SER ELA IMPOSIÇÃO DECORRENTE DO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NA ÉPOCA DO VENCIMENTO.

3. NA EXPRESSÃO "CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS" ESTÃO INCLUÍDAS AS MULTAS MORATÓRIAS.

4. A EMPRESA, QUANDO CHAMADA NA QUALIDADE DE SUCESSORA TRIBUTÁRIA, É RESPONSÁVEL PELO TRIBUTO DECLARADO PELA SUCEDIDA E NÃO PAGO NO VENCIMENTO, INCLUINDO-SE O VALOR DA MULTA MORATÓRIA.

5. PRECEDENTES DAS 1ª E 2ª TURMAS DESTA CORTE SUPERIOR E DO COLENDO STF.

6. RECURSO PROVIDO.

(RESP 432049/SC, REL. MINISTRO JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 13/08/2002, DJ 23/09/2002, P. 279).

Verifica-se, pois, que não assiste razão à Impugnante em sua argumentação.

No que diz respeito à exigência cumulativa de multas de revalidação e isoladas, não cabe razão à Defesa, que aponta a ocorrência do *bis in idem* em relação às penalidades exigidas pela Fiscalização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) majorada em 100% (cem por cento), por força do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, refere-se ao descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento de crédito indevido, descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada obteve autorização do Poder Judiciário deste Estado, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada 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 INADIMPLENTO 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 TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO 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: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Assim, ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

Cumprida ainda destacar que não há que se falar em violação aos princípios do não confisco ou da consunção em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do 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;

(...)

Como bem destaca a Fiscalização, a Impugnante se equivocou, ainda, quanto à capitulação da multa isolada quando solicita afastamento da mesma no que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concerne aos documentos fiscais emitidos antes de 01/01/12, pois trouxe argumentos quanto à vigência do inciso VII do art. 55, que não foi aplicado a esta autuação, ficando, portanto, tal questão totalmente descontextualizada.

Relativamente ao pedido de aplicação do permissivo legal previsto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 para o cancelamento da multa isolada, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente em razão da vedação constante nos itens 3 e 5 do § 5º. Veja-se:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

(...)

5) de aproveitamento indevido de crédito;

(...)

Por fim, a Impugnante afirma ser indevida a aplicação de juros de mora retroativos, em relação à multa de revalidação, considerando que o vencimento da multa de revalidação não se deu na data de vencimento do tributo.

Entretanto, ao contrário do alegado, a exigência da multa de revalidação em questão, embora tenha ocorrido somente com o lançamento de ofício, nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela devem incidir também os juros de mora, conforme determina o art. 226 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(...)

(Grifou-se).

Observa-se que, somente em relação à multa isolada, há ressalva no tocante ao termo inicial para cobrança dos juros de mora, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução.

Portanto, não cabe razão à Impugnante em sua alegação e não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora incidentes sobre a multa de revalidação.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Quanto à sugestão de solicitação de diligência por esta autoridade julgadora, resta verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Dessa forma, a determinação de diligência torna-se desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Dessa forma, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a prefacial arguida. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, levando-se em conta o Termo de Rerratificação de fls. 369. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Sérgio Timo Alves. Pela Autuada, assistiu ao julgamento o Dr. Milton Dotta Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva e Maria Gabriela Tomich Barbosa.

**Sala das Sessões, 29 de junho de 2016.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente / Revisora**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Relator**

IS/P

22.192/16/1ª

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 24/08/2016 - Cópia WEB

27