

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.626/17/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000574698-63  
Impugnação: 40.010141898-87  
Impugnante: Ferrero do Brasil Indústria Doceira e Alimentar Ltda  
IE: 518195479.09-74  
Proc. S. Passivo: Ivan Tauil Rodrigues/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO – REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – Tendo sido estabelecida a regra de vedação ao aproveitamento de outros créditos do imposto por parte de contribuinte beneficiário de crédito presumido do ICMS, somente será admitido o referido creditamento nos casos expressamente consignados no RET e desde que atendidas as condições nele previstas. No caso de devoluções de mercadorias, inclusive quando remetidas para armazenagem, impõe-se ao signatário o ônus de comprovar que o crédito apropriado corresponde ao imposto efetivamente pago nas operações de saída originais. Inexistente tal comprovação. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

O presente PTA versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto no Regime Especial de Tributação (RET) concedido à Autuada no âmbito do PTA nº 45.000002113-62, no período de 01/07/13 a 31/12/15.

A propósito, exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambas da Lei nº 6.763/75.

Segundo esclarece a Fiscalização, dentre os tratamentos tributários diferenciados previstos no referido RET, foi deferido à Autuada o aproveitamento de crédito presumido do imposto, em substituição aos demais créditos relacionados às operações beneficiadas, ressalvadas as devoluções de mercadoria, inclusive na hipótese de retorno de armazenagem, situação em que o crédito admitido limitar-se-á ao valor equivalente ao imposto debitado na saída original.

Isto posto, de acordo com o entendimento da Fiscalização, tal regra teria sido descumprida pela Autuada, uma vez que aproveitou créditos de ICMS relativos a entradas de mercadorias em que não restou demonstrado tratar-se de “devolução” e, ainda, sem que tenha havido a vinculação com qualquer saída anterior, o que

inviabiliza a verificação quanto ao limite do valor admitido como crédito, conforme estipulado no RET.

Instruem o Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 11);
- Relatório Fiscal (fls. 06/09);
- cópias reprográficas do livro Registro de Apuração do ICMS, apresentadas pela Autuada (fls. 12/155);
- Intimações expedidas pela Fiscalização e respectivas respostas da Autuada (fls. 158/164);
- cópias reprográficas, por amostragem, das notas fiscais objeto da autuação (fls. 166/475);
- planilhas demonstrativas do crédito tributário (fls. 478/481);
- cópia reprográfica do RET nº 45.000002113-62 (fls. 483/505).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por representante regularmente constituído, Impugnação às fls. 507/525, no âmbito da qual argumenta, em síntese, o que se segue.

#### **Das preliminares:**

Em preliminar, a Impugnante argui a nulidade do lançamento, tendo em vista a caracterização, no seu entendimento, das seguintes irregularidades no feito fiscal:

#### **1 – imprecisão na identificação do ilícito praticado:**

Segundo a Impugnante, a Fiscalização apresentou “*uma lista grande e desconexa de normas legais*” que teriam sido supostamente descumpridas sem, contudo, indicar precisamente qual destas teria fundamento o entendimento fiscal, conduta esta que, a seu ver, atenta contra o seu direito constitucional de ampla defesa.

#### **2 – presunção de ilícito fiscal**

A este título, a Impugnante sustenta que a Fiscalização deveria ter feito a apuração do imposto ao longo de toda a cadeia de comercialização dos produtos, ao invés de cingir sua análise apenas no tocante às operações supostamente infringidas.

Neste sentido, pondera que a peça fiscal é limitada à parte da operação, resultando daí, a seu ver, que o Auto de Infração baseia-se em “*mera presunção*”. Além disso, assevera que os “*indícios*” apontados pela Fiscalização deveriam estar acompanhados de elementos de prova hábeis a confirmá-los, o que não teria ocorrido no lançamento em apreço.

#### **3 – aplicação em concomitância e duplicidade da multa isolada**

Quanto a este ponto, a Impugnante afirma que a Fiscalização estaria cominando duas multas isoladas no Auto de Infração, previstas, respectivamente, no

art. 55, inciso XXVI e art. 56, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, o que denotaria, *in verbis*, “total desleixo e ilegalidade, visto que aplicou à uma mesma conduta supostamente ilícita, duas diferentes penalidades”.

4 – inexistência de hipótese legal para aplicação da multa isolada

Após transcrever os dispositivos legais pertinentes às penalidades aplicadas, a Impugnante argumenta que “as regras supostamente infringidas não estão inseridas na ‘legislação tributária’ do estado de Minas Gerais, como expressamente determinado nas disposições dos incisos XXVI do art. 55 e inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, mas sim incluídas em regra particular firmada entre as partes”.

Isto posto, destaca a importância da interpretação literal em matéria de penalidades, concluindo no sentido da impossibilidade de aplicação, no presente caso, das referidas multas, eis que não caracterizada a infração descrita na norma.

5 – impossibilidade de aplicação da multa de revalidação

Neste ponto da sua peça de defesa, a Impugnante defende que a multa de revalidação exigida no Auto de Infração somente seria cabível na hipótese de não recolhimento do tributo, ao passo que a acusação fiscal, no presente lançamento, diz respeito ao aproveitamento indevido de créditos, matéria que entende diversa daquela referida no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, razão pela qual reputa incabível a exigência da mencionada multa.

Em reforço à sua argumentação, a Impugnante colaciona, relativamente às preliminares arguidas, manifestações doutrinárias que entende assentes com o seu posicionamento.

Do mérito:

Quanto ao mérito propriamente dito, a Impugnante discorre inicialmente acerca do princípio da não cumulatividade, sua amplitude e a impossibilidade que venha a ser restringido por normas infraconstitucionais, abordando na sequência o Regime Especial de Tributação (RET) que lhe foi concedido pelo estado de Minas Gerais.

Nesta perspectiva, afirma que as notas fiscais objeto da autuação efetivamente referem-se a operações de devolução de mercadorias, cujo aproveitamento do crédito está previsto no RET de modo expresso.

Afirma, ademais, que os valores creditados correspondem aos valores de ICMS constantes das notas fiscais de saída, o que será futuramente comprovado mediante juntada de documentos fiscais que “*demonstram cabalmente tratar-se de operações de devolução*”.

Por fim, após propugnar pela inconstitucionalidade decorrente do caráter confiscatório das multas cominadas, pede o cancelamento do trabalho fiscal.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização comparece aos autos e, em manifestação fiscal de fls. 610/636, refuta as alegações da Impugnante.

De início, quanto à alegada preliminar de imprecisão na identificação do ilícito, destaca que não assiste razão à Impugnante, uma vez que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações cometidas, bem assim as penalidades delas decorrentes.

Para corroborar sua argumentação, transcreve a legislação de regência da matéria.

Com referência à alegação de que teria se valido de “presunção”, a Fiscalização pondera que a alteração veiculada pelo Decreto nº 46.698, de 30/12/14, relativamente ao art. 195 do Regulamento do ICMS (RICMS), veda tal pretensão.

A despeito disto, esclarece que *“o valor estornado como crédito indevido não foi arbitrado pela Fiscalização, que ao contrário, utilizou o exato valor calculado pela Impugnante, que o apropriou nos Livros de Registro de Apuração do ICMS-RAICMS (fls. 12 a 155), sob a insígnia de créditos por transferência interestadual”*.

No tocante às demais preliminares suscitadas pela Impugnante, a Fiscalização faz uma abordagem conjunta do tema, contrapondo-se a cada um dos argumentos constantes da peça de defesa.

Para tanto, cita e transcreve diversos dispositivos da legislação tributária do estado de Minas Gerais, colaciona excertos de decisões judiciais pertinentes à matéria em discussão nos presentes autos, além de valer-se, também, das regras constantes no RET concedido à Impugnante.

Ressalta, a propósito, que todos os dispositivos do RET referentes a vedações de crédito do ICMS, bem como as exceções, encontram-se reproduzidos nos incisos VI e VIII, § 4º da Cláusula Onze do Protocolo de Intenções n.º 87/2012, firmado entre o estado de Minas Gerais e a Impugnante (fls. 602/604).

Com relação às operações objeto da autuação, destaca que existem Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) específicos para devoluções em transferências interestaduais (a saber: CFOP 2.209, para entradas, e CFOP 6.209, aplicável às saídas), que devem ser utilizados para configurar a operação como sendo efetivamente uma devolução de mercadorias.

Todavia, no presente caso, os documentos fiscais referidos no Anexo IV do Auto de Infração (fls. 165/481) indicam que nenhuma das operações em questão se enquadra como sendo devolução ou retorno de armazenagem.

Neste sentido, assevera a Fiscalização que a Autuada assinalou em seu livro Registro de Apuração de ICMS (fls. 12/155) que *“todas as suas operações de entrada em transferência interestaduais estão classificadas com CFOP 2.152, não se enquadrando, como pretende a Impugnante fazer crer, nas hipóteses em que o RET permite apropriação do crédito do ICMS, ou seja, nenhuma dessas operações de transferência refere-se a devoluções ou retorno de armazenagem”*.

Em reforço à sua argumentação, menciona também dispositivos específicos das normas que regulam a emissão da nota fiscal eletrônica, ressaltando que também *“procurou, em vão, no corpo de cada uma dessas notas fiscais a menção de termos como “devolução”, “retorno de armazenagem” ou, ao menos, a indicação do número*

da nota fiscal de saída”, o que, segundo entende, reforça a imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos.

Após descrever a cronologia dos trabalhos realizados, de sorte a demonstrar as várias oportunidades que foram disponibilizadas à Impugnante para que esta apresentasse a documentação hábil a corroborar suas afirmações, a Fiscalização rebate as alegações referentes ao eventual efeito confiscatório das multas cominadas e, ao final, pede pela procedência do lançamento.

#### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

O processo vem à análise da Assessoria do CC/MG que, em parecer de fls. 641/654, conclui, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

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

#### **Da Preliminar**

A Impugnante requer a nulidade do Auto de Infração em razão de entender cerceado o seu direito constitucional à ampla defesa, visto que a Fiscalização não teria apresentado, de maneira precisa, quais os dispositivos legais supostamente infringidos.

Afirma, ainda, que o Auto de Infração baseia-se em mera presunção, uma vez que se utiliza de suposições e indícios infundados, sem fundamentar as suas alegações e sem trazer elementos ou provas.

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), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

A Fiscalização informa, tanto no relatório do Auto de Infração quanto no Relatório Fiscal de fls. 06/09 dos autos, todos os dispositivos legais que embasaram a autuação. Observa-se, ainda, que o Relatório Fiscal foi didaticamente detalhado, especialmente nos tópicos 5 (Histórico), 6 (Trabalho Executado), 7 (Irregularidades Apuradas) e 8 (Metodologia Utilizada).

Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

Da análise dos presentes autos, em face das normas retrotranscritas, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

Rejeita-se, pois, esta 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 acusação fiscal de aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto no Regime Especial de Tributação (RET) concedido à Autuada no âmbito do PTA nº 45.000002113-62, no período de 01.07.13 a 31.12.15.

Exige-se, por consequência, ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambas da Lei nº 6.763/75.

O trabalho fiscal foi desenvolvido com base na análise do Protocolo de Intenções nº 087/2012 (fls. 597/605), do RET nº 45.000002113-62 (Anexo V - fls. 483/505), além de arquivos eletrônicos de envio obrigatório ao Fisco, notas fiscais eletrônicas, Livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS) e documentos apresentados pela Autuada em virtude de solicitação da Fiscalização por meio do AIAF nº 10.000015607.32, fls. 11 e da Intimação "INT.SEFMG/DFPC 00082/2016" (Anexo II, fls. 156/164).

Registra-se que a Fiscalização emite, após a impugnação apresentada pela Autuada, o Termo de Juntada de Documento, às fls. 596, para colacionar ao presente processo o Protocolo de Intenções nº 087/2012 (fls. 597/605).

Na oportunidade, foi dada à Autuada vista dos autos, nos termos do disposto no art. 140, § 1º, do Decreto nº 44.747/08 (RPTA).

A Impugnante, por sua vez, não se manifesta.

A Fiscalização verifica que a Autuada aproveitou indevidamente de crédito de ICMS nas entradas de mercadorias em transferências interestaduais, no período autuado, em desacordo com o estabelecido no Regime Especial de Tributação nº 45.000002113-62.

Verifica-se que a Impugnante é signatária do mencionado RET, o qual foi concedido nos termos do Protocolo de Intenções 087/2012, assinado entre o estado de Minas Gerais e a Autuada.

O RET em questão veda explicitamente o aproveitamento de outros créditos, face à concessão de crédito presumido de ICMS. Como exceção a essa vedação, o próprio RET permite a apropriação dos créditos nas hipóteses de operações de devolução e retorno de armazenagem, desde que o valor do imposto creditado seja igual ao efetivamente pago nas operações de saída originais. Confirma-se:

**RET nº 45.000002113-62**

***(Vigência a partir de 21/06/13)***

Art. 12. (...)

§4º A vedação ao aproveitamento de crédito prevista neste Capítulo não se aplica às

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devoluções de mercadorias ao FERRERO CD, inclusive de mercadorias remetidas para armazenagem, sendo permitido crédito de valor igual ao efetivamente pago nas operações de saídas.

(...)

Art. 13. Fica vedado:

I - o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata este Capítulo, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais pela FERRERO;

II - o recebimento de créditos de ICMS em transferência, na forma e nas condições estabelecidas no Anexo VIII do RICMS, bem como a compensação prevista no § 2º do art. 65 do RICMS, para abatimento do imposto apurado na forma do art. 12.

(...)

**(Vigência a partir de 07/03/2014)**

Art. 13. Fica vedado:

I - o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata este Capítulo, inclusive aqueles já escriturados nos livros fiscais pela FERRERO;

II - o recebimento de créditos de ICMS em transferência, na forma e nas condições estabelecidas no Anexo VIII do RICMS, bem como a compensação prevista no § 2º do art. 65 do RICMS, para abatimento do imposto apurado na forma do art. 12.

Parágrafo único. A vedação ao aproveitamento de crédito prevista neste Capítulo não se aplica às devoluções de mercadorias ao FERRERO CD, inclusive de mercadorias remetidas para armazenagem, sendo permitido crédito de valor igual ao efetivamente pago nas operações de saídas. (Grifou-se)

Constatado que houve aproveitamento de crédito em razão de operações interestaduais em transferência, a Fiscalização intimou a Impugnante para que fossem apresentados os documentos que pudessem, de forma inequívoca, comprovar a existência de operações de transferências interestaduais que se enquadrassem nas hipóteses e condições previstas no RET, ou seja, devolução em transferência e retorno de armazenagem.

Em resposta à intimação, a Autuada apresentou em mídia eletrônica (CD – fls. 158) planilhas contendo o relatório de todas as NFe de entradas em transferências interestaduais emitidas por outros estabelecimentos da Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Após verificação dos arquivos apresentados, em razão da total ausência de elementos que amparassem a apropriação de crédito e que, de forma inequívoca, vinculassem cada nota fiscal de entrada à respectiva nota fiscal de saída original, a Fiscalização lavrou o presente trabalho fiscal.

Explica a Fiscalização que a irregularidade da apropriação do crédito vinculado a essas operações não ocorre somente pela ausência de caracterização das mesmas como sendo operações de retorno de armazenagem ou devolução de transferência, mas, principalmente, pela total ausência de elementos capazes de subsidiar a verificação se o valor creditado corresponde ao imposto efetivamente pago na saída anterior, condição esta expressamente estabelecida pelo RET, conforme transcrito anteriormente.

A Impugnante afirma que a apropriação do crédito encontra respaldo por se tratar de operações de retorno de armazenagem ou devolução em transferência e que o valor creditado corresponde ao imposto efetivamente pago na saída, entretanto, não traz aos autos nenhuma prova de sua alegação, cingindo-se a dizer que irá anexar, futuramente, as cópias dos documentos fiscais que demonstram a sua tese.

Nesta perspectiva, a Impugnante solicitou dilatação do prazo para o atendimento da intimação fiscal (inicialmente assinalado em três dias) para 30 (trinta) dias, o que foi concedido pela Fiscalização.

Dentro desse prazo a Impugnante apresentou a documentação acostada aos autos e, em 30/11/16, recebeu o Auto de Infração, apresentando, em 26/12/16, sua peça de defesa.

Dessa forma, conforme afirma a Fiscalização, pela análise cronológica dos fatos verifica-se que a Impugnante poderia ter começado a levantar provas documentais em 04/08/16, ao tomar ciência do conteúdo da intimação, o que lhe proporcionaria, até a entrega da impugnação, prazo superior a 04 (quatro) meses.

Registra-se, por oportuno, que em nenhuma das notas fiscais eletrônicas (NFe) objeto do presente trabalho fiscal constou que a operação em questão referia-se a retorno ou devolução.

A propósito, assim manifestou-se a Fiscalização:

Nenhuma nota fiscal que acobertou as operações de transferência interestaduais, objeto do presente feito, contém qualquer elemento comprobatório (CFOP, referência ao tipo de operação ou menção à nota fiscal de saída) do enquadramento dessas operações à regra que excetua a vedação de crédito acima transcrita, conforme verifica-se no Anexo III (fls. 166 a 475).

Isto posto, a Fiscalização cuidou de apurar os créditos indevidamente apropriados, conforme Anexo IV (fls. 478/481).

Os valores estão cotejados na apuração mensal do ICMS, campo 006-OUTROS CRÉDITOS, sob a denominação CRÉDITO DE DEVOLUÇÃO DE TRANSFERÊNCIA AO CD ou expressão equivalente (fls. 12/155).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importa trazer, ainda, o seguinte registro consignando em sede de manifestação fiscal:

Cabe esclarecer que o valor estornado como crédito indevido não foi arbitrado pela Fiscalização, que ao contrário, utilizou o exato valor calculado pela Impugnante, que o apropriou nos Livros de Registro de Apuração do ICMS-RAICMS (fls. 12 a 155), sob a insígnia de créditos por transferência interestadual

Conforme já mencionado em análise preliminar e, conforme argumenta a Fiscalização, resta comprovado que o ilícito fiscal não se lastreia em presunção, mas em fatos amplamente demonstrados nos documentos carreados aos autos.

Ressalte-se que todos os dispositivos referentes a vedação de aproveitamento de créditos do ICMS, bem como as exceções, encontram-se, respectivamente, nos incisos VI e VIII, § 4º, da Cláusula Onze do já mencionado Protocolo de Intenções nº 87/2012 firmado entre o estado de Minas Gerais e a Autuada.

Portanto, tendo a Contribuinte se apropriado indevidamente de créditos de ICMS, corretamente a Fiscalização procede ao estorno, conforme art. 195 do RICMS/02:

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento. (Grifou-se).

A Impugnante alega, ainda, que por força do princípio da não-cumulatividade, a Contribuinte tem o direito constitucional de utilizar o crédito incidente nas operações anteriores.

Porém, o direito de crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício. No caso dos autos, trata-se de descumprimento de um Regime Especial de Tributação que veicula normas aplicáveis ao seu signatário.

Conforme registrado anteriormente, o art.13 do RET em questão veda qualquer outra forma de crédito para as operações beneficiadas com o crédito presumido. Porém, esta vedação apresenta exceção nas hipóteses de devolução de mercadorias ou retorno de armazenagem, sob a condição de o crédito tomado ser de valor igual ao efetivamente pago nas operações de saída.

Isso deve-se ao fato de que a operação de saída anterior deve ser, por assim dizer, “anulada” em termos contábeis (estoque) e fiscais (imposto debitado). Referida exceção também alcança as entradas de mercadorias recebidas em transferência, desde que enquadradas nas mesmas hipóteses e desde que seja satisfeitas as condições impostas pelo RET, o que não ocorreu no caso em concreto, consoante já demonstrado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante ao Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), a Parte 2 do Anexo V do RICMS/02 determina codificação específica para devoluções em transferências interestaduais: CFOP 2.209 (entradas) e CFOP 6.209 (saídas), os quais devem ser utilizados para configurar a operação como tal (devolução):

### RICMS/02

Art. 187. As operações relativas à circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, realizadas pelo contribuinte, serão codificadas mediante utilização do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) e do Código de Situação Tributária (CST), constantes, respectivamente, das Partes 2 e 3 do Anexo V.

§ 1º As operações ou as prestações relativas ao mesmo código fiscal serão aglutinadas em grupos homogêneos, para lançamento nos livros fiscais, para preenchimento da Declaração do Movimento Econômico e Fiscal (DAMEF) e para atender a outras hipóteses previstas na legislação tributária.

§ 2º O CFOP e o CST são interpretados de acordo com as notas explicativas a eles relativas.

(...)

#### PARTE 2

#### CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES E CÓDIGO DE SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA

(a que se referem o artigo 187 deste Regulamento e a da Parte 1 deste Anexo)

#### DO CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES - Itens 1.000 a 2.306

(acrescido de notas explicativas)

(...)

#### 2.200 - DEVOLUÇÕES DE VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA, DE TERCEIROS OU ANULAÇÕES DE VALORES

(...)

2.209- Devolução de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, remetida em transferência

Classificam-se neste código as devoluções de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, transferidas para outros estabelecimentos da mesma empresa.

(...)

#### 6.200 - DEVOLUÇÕES DE COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO RURAL, COMERCIALIZAÇÃO OU ANULAÇÕES DE VALORES

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.209- Devolução de mercadoria recebida em transferência para comercialização

Classificam-se neste código as devoluções de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas.

(Grifou-se)

Entretanto, conforme já mencionado, em nenhuma das NFe acostadas ao Anexo IV (166/475), constou que a respectiva operação referia-se a retorno ou devolução, pois apresentam CFOP 6.152 (Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) ou 6.156 (Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar).

Demais disso, registre-se que a Autuada trata essas operações, em sua escrituração fiscal, como simples transferências (e não como devoluções).

O §1º do art. 187 do RICMS/02, retrotranscrito, determina que as operações ou as prestações relativas ao mesmo código fiscal sejam aglutinadas em grupos homogêneos, para lançamento nos livros fiscais.

Conforme verifica a Fiscalização, nos livros Registro de Apuração de ICMS (RAICMS) de fls. 12/155, todas as entradas em transferência interestaduais estão classificadas com CFOP 2.152 (Transferência para comercialização - *Classificam-se neste código as entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas*), não se enquadrando, como pretende a Impugnante, nas hipóteses em que o RET permite apropriação do crédito do ICMS, ou seja, nenhuma dessas operações refere-se a devoluções ou retorno de armazenagem.

Conforme destaca a Fiscalização, para corroborar todo o exposto, observa-se que as alterações trazidas pela Nota Técnica 2013.005, referente a Nota Fiscal Eletrônica, determinam regras de consistência para a emissão da NF-e cuja finalidade seja de devolução/retorno.

Assim, se a emissão da NF-e for motivada por devolução/retorno, a regra de consistência não permitirá a sua emissão no caso em que seja inserido CFOP que não se refira a essas finalidades (devolução/retorno). Confira-se:

### **Nota Fiscal eletrônica**

#### **Nota Técnica 2013.005**

(...)

03.5 Finalidade de Emissão da NF-e: Devolução / Retorno

Incluída a identificação da NF-e de devolução / retorno, significando que esta NF-e será de uso exclusivo para estes tipos de operação.

A nova finalidade de emissão da NF-e vem acompanhada de algumas regras de validação, entre elas:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Para as NF-e de devolução / retorno, obrigatoriamente deverá ser informado o documento fiscal referenciado, que pode ser outra NF-e, uma Nota Fiscal Modelo 1, Nota Fiscal de Produtor Primário, etc;
- Para esta finalidade de emissão, somente serão aceitos itens com CFOP relativos à devolução / retorno de mercadorias;
- Para as demais finalidades de emissão, não serão aceitos itens com CFOP relativos à devolução / retorno de mercadorias.

Deverá ser gerada uma NF-e de devolução para cada NF-e com itens a serem devolvidos, não sendo permitida a consolidação de várias devoluções de NF-e distintas, em uma mesma NF-e de devolução. Como consequência, será aceito uma única ocorrência do documento fiscal referenciado para as NF-e de devolução / retorno. Esta finalidade de emissão não deverá ainda ser utilizada no caso de recusa de recebimento, quando normalmente não é gerada uma Nota Fiscal identificando o não recebimento.

(...)

A Fiscalização afirma, ainda, que compulsando cada uma das notas fiscais autuadas não se identifica qualquer menção a termos como “devolução”, “retorno de armazenagem” ou, ao menos, a indicação do número da nota fiscal de saída.

Quanto aos documentos fiscais cujas cópias foram apresentadas pela Impugnante em sua peça de defesa (fls. 568/577), observa-se que não possuem qualquer relação com as operações autuadas no presente trabalho. Cumpre registrar a análise da Fiscalização acerca desta documentação:

Os DANFE's apresentados pela Impugnante (fls.568 a 577) referem-se a operações de devolução de venda e a sua respectiva nota fiscal de saída. Assim, não se referem às operações em tela e também não tiveram seu crédito estornado pela Fiscalização, na presente peça fiscal. Entretanto, nos documentos de devolução, no campo “DADOS ADICIONAIS” há a informação da nota fiscal de saída, tornando possível que a Fiscalização verifique, para essas operações de devolução, mediante confronto entre as notas fiscais de entrada e saída, se o valor creditado está compatível com o disposto no RET, ou não.

Ressalte-se que os clientes que fizeram as devoluções estão localizados em outras unidades da federação (SP, SC e PR) nas quais também se encontram estabelecimentos da Impugnante. A diferença é que as notas fiscais emitidas pelos primeiros apresentam CFOP compatível com operação de devolução e informaram a nota fiscal de saída, enquanto que os

segundos emitiram notas fiscais de transferência sem qualquer elemento que indicasse que se tratavam de operações de devolução ou retorno de armazenagem.

Assim, a documentação apresentada (fls. 568 a 577), ao invés de fazer prova em favor da Impugnante, ao contrário, demonstra que ela conhecia o procedimento correto a ser utilizado, o que reforça a manutenção do presente auto de infração.

Diante de todo o exposto, reputa-se plenamente caracterizada a infração à legislação tributária.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz que foram imputadas duas penalidades para o mesmo fato.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BR F BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Também não procede a alegação do Impugnante de que inexistente a possibilidade de cobrança da multa isolada visto que a mesma deixou de atender às

disposições do RET, que é uma regra particular celebrada entre as partes e não integra o conceito de “legislação tributária” do estado de Minas Gerais.

A toda evidência, a alegação carece de razão.

Se o Regime Especial de Tributação é instrumento apto a veicular um tratamento tributário diferenciado para a Impugnante, mediante instituição de diferimento e concessão de crédito presumido (portanto, veiculando normas de índole inquestionavelmente tributária) também haverá de ser tido como tal nos casos em que o seu descumprimento pelo respectivo beneficiário ensejar a cominação de penalidades.

Demais disso, é indubitoso que os Regimes Especiais celebrados entre o estado e o Contribuinte não afastam a observância das demais normas que integram a legislação tributária estadual, conforme consignado no próprio RET, em seu art. 25 (fls. 501).

No mesmo sentido, também, estabelecem o RICMS/02 e o RPTA:

**RICMS/02**

Art. 96. São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:

(...)

XVII - cumprir todas as exigências revistas na legislação tributária, inclusive as disposições dos artigos 190 e 191 deste Regulamento e as obrigações constantes em regime especial; (Grifou-se)

**RPTA**

Art. 58. O beneficiário do regime especial fica obrigado ao cumprimento das disposições nele previstas durante o período de sua vigência, podendo a ele renunciar mediante prévia comunicação à autoridade fiscal concedente.

Isto posto, estando caracterizada o descumprimento de obrigação acessória, exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Equívoca-se mais uma vez a Impugnante quando defende a impossibilidade de aplicação da multa de revalidação por entender que ela se limita às hipóteses de não pagamento do imposto e que a autuação refere-se a apropriação indevida de crédito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, no caso em apreço, o aproveitamento indevido de créditos do imposto acarreta, por consequência, o recolhimento a menor do imposto.

A multa de revalidação é calculada, no presente trabalho fiscal, sobre o valor do ICMS devido, nos exatos termos da legislação tributária:

Lei nº 6763/75

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

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(...)

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.

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 RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

Com relação à afronta 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conceder o prazo de 48 (quarenta e oito) horas para que o procurador da Impugnante, Dr. Enrique de Abreu Lewandowski, junte aos autos o instrumento de procuração. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Enrique de Abreu Lewandowski e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Alexandre Périssé de Abreu e José Tavares Pereira.

**Sala das Sessões, 18 de julho de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente / Relator**

T