

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.725/17/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000748400-86  
Impugnação: 40.010144107-11  
Impugnante: Tilibra Produtos de Papelaria Ltda  
IE: 001110170.00-76  
Proc. S. Passivo: Luiz Fernando Maia  
Origem: DF/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatado o recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada estabelecida em São Paulo, substituta tributária por força de protocolo, em razão de aproveitamento indevido de créditos do imposto, relativo às operações de devolução de mercadorias, sem observância dos requisitos legais estabelecidos nos arts. 22, 23, 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e na Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º do mesmo artigo, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2016, devido ao estado de Minas Gerais pela Contribuinte estabelecida no estado de São Paulo e inscrita no cadastro de contribuintes de Minas Gerais, na condição de substituta tributária, em razão de aproveitamento indevido de créditos do imposto, em operações de devolução de mercadorias sem observância dos requisitos legais.

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

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 79/103 dos autos.

Em síntese, apresenta as seguintes considerações:

- foi autuada por ter se valido de situação expressamente prevista na legislação, com o aproveitamento diretamente na sua escrita fiscal, do ICMS/ST que recolheu a favor do estado de Minas Gerais, referente a devoluções de mercadorias de contribuintes mineiros, cujo fato gerador não tenha ocorrido, utilizando-se, para tanto,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de procedimento descrito nos arts. 34 e seguintes do Anexo XV do RICMS/02, por ser, de direito, contribuinte mineiro, inclusive com inscrição estadual de substituto tributário;

- foi autuada em face de uma interpretação restritiva da norma vigente, a qual, por não se tratar a Impugnante de contribuinte estabelecido em “solo” mineiro, restringe seu direito líquido e certo de exercer a recuperação do ICMS/ST do fato gerador, impondo-lhe o difícil e burocrático procedimento via requisição de uma nota fiscal de ressarcimento junto ao contribuinte sujeito passivo por substituição, visada pela repartição fiscal, nos moldes do art. 27 do Anexo XV do RICMS/02;

- não pode o Erário criar discriminação entre contribuintes que se encontram na mesma situação jurídica. O fato de a Impugnante estar estabelecida no estado de São Paulo não é *discrimen* justo para que lhe seja imposta a mesma dificuldade enfrentada pelos contribuintes que preferiram não se cadastrarem perante o Fisco mineiro;

- devem ser afastadas as exigências fiscais referentes aos meses de janeiro a maio de 2012, pelo reconhecimento da decadência dos lançamentos, por estarem em desconformidade com a regra contida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional-CTN;

- o ICMS é tributo cujo lançamento se dá por homologação (tácita ou expressa) do pagamento e, neste desiderato, informa e paga mensalmente ao Fisco mineiro, mediante GIA/ST, SPED Fiscal de todas as informações pertinentes a apuração e recolhimento antecipado do ICMS;

- inexistem nos autos qualquer elemento que caracterize dolo, fraude ou má-fé, no caso considerado pelo Fisco como pagamento a menor do ICMS/ST, ante a imediata recuperação do crédito da devolução referente ao fato gerador não ocorrido nas devoluções que recebeu no período da autuação, cingindo-se a considerar que o creditamento se deu sem a observação de regra regulamentar, contudo, mesmo assim, o Fisco se utilizou da regra contida no art. 173, inciso I do CTN, para delimitar o período decadencial norteador de seu lançamento;

- o fato de ter declarado ao Fisco mineiro os débitos e os créditos, mensalmente, bem como, ter pago o ICMS todos os meses do período fiscalizado, foi oportunizado ao Fisco todos os elementos necessários para que realizasse suas auditorias fiscais, devendo o prazo decadencial ser computado pela regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, que considera extinta a obrigação tributária, cinco anos após o pagamento realizado;

- mantém com o Fisco mineiro uma conta gráfica com informação e pagamento mensal do ICMS/ST, devendo a decadência ser apurada pelo critério do § 4º do art. 150 do CTN, na medida em que a norma homologa o pagamento realizado, desde que inexistam dolo, fraude ou simulação;

- essa linha de entendimento é posição firmada no STJ, que, com a edição da Súmula 555, ficou claro que o prazo prescricional para tributos, cujo lançamento se dá por homologação, só seria computado pelo critério do art. 173, inciso I do CTN, na ausência de sua declaração ou pagamento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- para que não restem dúvidas quanto à interpretação da Súmula 555, reproduz alguns dos precedentes, que culminaram no entendimento do STJ que rege a matéria;

- no tocante à abordagem sobre o seu legítimo direito em se creditar do ICMS/ST diretamente na escrita fiscal, referente às devoluções de mercadorias recebidas de clientes estabelecidos em Minas Gerais, não entende qual seria o motivo justo e jurídico para impedi-la de aproveitar o ICMS/ST na devolução de mercadorias, se este mesmo Fisco permite ao contribuinte mineiro em solo mineiro, em idêntica situação jurídica, se valer do aproveitamento imediato em sua escrita fiscal;

- a modalidade de restituição do ICMS/ST sob a forma de ressarcimento, mediante a aplicação da regra do inciso I do art. 24 do Anexo XV do RICMS/02, como o Fisco quer impor neste lançamento, não se aplica a sua situação jurídica, pois é o sujeito passivo por substituição com inscrição no estado de Minas Gerais, situação jurídica atribuída por lei, não fazendo sentido ou lógica exigir, da Tilibra, a emissão de nota fiscal de ressarcimento;

- não há em se falar que a Autuada deveria optar pela forma prevista no inciso II do art. 24 e 29 do Anexo XV do RICMS/02, no abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária, mediante emissão de nota fiscal de ressarcimento, visada pelo estado de Minas, pelo fato de ser contribuinte inscrita no cadastro de contribuintes de Minas Gerais;

- pelo fato de ser contribuinte substituta com inscrição estadual de Minas Gerais, utilizou-se da forma prevista no inciso III do art. 24 do Anexo XV do RICMS/02, por ser a que melhor representa seu interesse;

- utilizou-se do procedimento exigido do contribuinte em solo mineiro, por estar na mesma situação jurídica, sendo esse entendimento uníssono nas soluções de Consulta n.ºs 286/2009, 066/2012, 195/2012 e 058/2014;

- tem a mesma situação jurídica do contribuinte mineiro em operação interna, inexistindo motivo justo para sustentar a interpretação discriminatória imposta em desfavor da Autuada;

- o Direito Tributário é regido, dentre outros, pelo Princípio Constitucional Tributário da Isonomia, previsto no inciso III do art. 150 da Constituição Federal;

- a interpretação do Fisco mineiro fere a isonomia na medida em que garante ao contribuinte mineiro, em solo mineiro, uma forma de ressarcimento simples e eficaz, ao passo que cria dificuldade para exercício do mesmo direito para o contribuinte mineiro de fora do estado;

- a interpretação correta é aquela em que a distinção entre os contribuintes seja entre aqueles inscritos e não inscritos no estado de Minas Gerais. Só assim seria justificável tamanha distinção entre contribuintes que se encontram em uma mesma situação jurídica;

- o § 7º do art. 150 da Constituição Federal garante ao sujeito passivo responsável pelo recolhimento do imposto, cujo fato gerador não ocorreu, a imediata e preferencial restituição da quantia paga;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a exigência da nota fiscal de ressarcimento se mostra abusiva, pois a Constituição Federal determina aos estados a imediata e preferencial restituição da quantia paga no caso em tela, não sendo compatível com a Constituição a interpretação restritiva e impeditiva de aproveitamento do crédito do imposto pelo estado de Minas Gerais;

- ainda que admitisse ser possível superar os óbices de ordem constitucional, mesmo assim, a autuação não poderia ter sido lavrada com o lançamento do valor do imposto, isso porque não haveria qualquer prejuízo ao Erário, na medida em que se trata de legítimo direito do contribuinte a recuperação do ICMS/ST pago no caso de devolução de mercadorias;

- entender de forma diversa é permitir o enriquecimento sem causa do Fisco em face de entraves por ele criados para afastar o aproveitamento integral de um direito, devendo ser todo o lançamento desconstituído;

- caso fosse possível admitir que o lançamento possa ser mantido, mesmo assim, este não poderá ser mantido da forma como foi lavrado, devendo ser afastada a exigência do ICMS, porque o direito ao crédito do ICMS/ST, pelo fato gerador não ocorrido, é um direito líquido e certo, devendo a autuação ser apenas pelo descumprimento de obrigação acessória;

- nesse sentido, encontra-se a posição firmada pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais no Processo de nº 0044252-96.2011.8.13.0024;

- não restam dúvidas de que as multas, em direito tributário, possuem caráter pedagógico, visando desestimular ou coibir atos contrários à legislação, contudo, a proporcionalidade em sentido estrito tem importância fundamental na aplicação das sanções, na medida em que a gravidade da sanção deve ser equivalente à gravidade da infração praticada;

- na aplicação das sanções, devem ser respeitadas todas as garantias constitucionais ao contribuinte, em especial os princípios da vedação ao *bis in idem* e do não confisco;

- o STF, primeiramente, firmou entendimento de que a vedação ao não confisco, prevista no art. 150, inciso IV da CF, não se aplicaria às multas, somente aos tributos, razão pela qual não haveria limite constitucional para tanto;

- houve a alteração do entendimento em homenagem a todos os demais princípios constitucionais tributários, de forma a fixar-se patamares objetivos para a aplicação das multas tributárias;

- destaca que existem dois tipos de multas aplicáveis no direito tributário, quais sejam, as multas de mora e as multas punitivas;

- as multas de mora visam reprimir ou punir o recolhimento da obrigação tributária a destempo, enquanto as multas punitivas visam reprimir ou punir o descumprimento de obrigações acessórias;

- resta absolutamente pacificado, pela jurisprudência e pela doutrina, a vedação à ocorrência de *bis in idem*, configurado quando ocorrer a imposição de duas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

multas face a uma mesma situação, por exemplo, pela falta de pagamento do tributo ou pelo descumprimento da mesma obrigação acessória;

- o fundamento para a lavratura do auto de infração foi o alegado aproveitamento de crédito indevido de ICMS/ST, portanto, sendo esse o critério material para a aplicação da multa de ofício de 50% do valor do imposto;

- em face do não recolhimento do ICMS/ST no prazo correto, houve a aplicação de Multa de Revalidação no percentual de 100% do imposto devido;

- quanto à multa de revalidação, salta aos olhos que seu critério material é o não pagamento do ICMS/ST no prazo determinado, ou seja, independentemente do nome conferido ao instituto, até mesmo por se tratar de legislação anterior à Constituição Federal de 1988 (Lei Estadual nº 6.763/75), claramente estamos diante de uma Multa Moratória e não de uma Multa Punitiva;

- esse é inclusive o fundamento utilizado pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais ao afastar a ocorrência do *bis in idem* pela aplicação de multa isolada e multa de revalidação, pois aquela seria devida em face ao descumprimento de obrigação acessória e essa pelo não pagamento do tributo, conforme ementa que transcreve;

- não resta dúvida de que o critério material da multa de revalidação reflete exatamente o critério material de uma multa de mora, qual seja, o não pagamento tempestivo do tributo;

- o entendimento do STF é no sentido de que a limitação constitucional de não-confisco é diferente quando se trata de multa moratória;

- ao definir o parâmetro ou critério objetivo para fins de configuração do que seria uma multa moratória confiscatória, pacificou-se o entendimento no sentido de que qualquer multa moratória acima de 20% sobre o valor do imposto devido é confiscatória, conforme ementas que transcreve;

- o STF pacificou o entendimento no sentido de que as multas moratórias possuem reprovabilidade menor que as multas punitivas, tratando-se de “*falta menos grave que a violação à legislação tributária*”, constituindo “*um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária*”;

- ainda que se mantenha o Auto de Infração e se entenda que a multa de revalidação não se trata de multa moratória, o que não se espera, ainda assim, demonstra-se o caráter confiscatório das multas aplicadas;

- o Auto de Infração somente apresenta um descumprimento de legislação tributária, qual seja, o alegado aproveitamento indevido de crédito de ICMS/ST;

- caso se entenda que a multa de revalidação não se trata de multa moratória, há que se afirmar, então, que se trata de multa punitiva;

- nesse sentido, foram aplicadas duas multas em face de uma mesma situação, em clara configuração de *bis in idem*, situação que afronta todo o Sistema Constitucional Tributário, requerendo desde já que seja afastada uma das multas aplicadas, remanescendo a mais grave;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- caso se entenda que não há a ocorrência de *bis in idem*, ainda assim estaremos diante de uma fixação cumulativa de multas sobre um mesmo fato que, somadas, representam a quantia de 150% sobre o imposto devido;

- o STF manifestou-se, recentemente, no RE nº 657.372, sobre as cobranças de multas exorbitantes aplicadas pelos órgãos de fiscalização tributária, considerando-se confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido;

- segundo a Suprema Corte, as multas impostas aos contribuintes que infringem a legislação tributária não podem ser iguais ou maiores do que o valor do próprio tributo, sob pena de caracterizar-se como desproporcional e confiscatória, conforme ementa que transcreve;

- no presente caso, há imposição de multa desarrazoada, o que acarretará a inafastável transferência do patrimônio da Impugnante, que tanto mourejou para construir, para a Fazenda Estadual, o que, de modo algum, está em sintonia com a Carta Magna;

- à vista da jurisprudência mencionada na impugnação, impõe-se a redução das penalidades (dada a inconstitucionalidade de suas alíquotas), em atenção ao princípio do não confisco e da razoabilidade, bem como em atenção à garantia constitucional da propriedade;

- conclui que o Auto de Infração não possui qualquer respaldo legal nem fático, razão pela qual deve ser julgado insubsistente;

- de forma subsidiária ao pedido de total improcedência, requer que a) seja reconhecida a ilegalidade da exigência do imposto, por se tratar de recuperação do ICMS/ST em relação ao fato gerador presumido que não ocorreu e por não ter a autuação imposto prejuízo ao Erário, remanescendo apenas a autuação por descumprimento da obrigação acessória;

- b) seja reconhecido o caráter moratório da multa de revalidação e, conseqüentemente, o caráter confiscatório na aplicação da multa de 100% sobre o valor do ICMS/ST apurado, reduzindo-se ao patamar de 20%, conforme pacificado pelo STF;

- c) caso não se entenda pelo caráter moratório da multa de revalidação, que seja reconhecida a ocorrência de *bis in idem* entre a multa isolada e a multa de revalidação, uma vez que somente há fundamento para uma multa punitiva no presente caso concreto, mantendo-se apenas a multa mais grave, no importe de 100% do valor do tributo apurado;

- d) caso não entenda pelo caráter moratório da multa de revalidação e não se entenda pela ocorrência do *bis in idem*, que seja reconhecido o caráter confiscatório da aplicação de multas sobre um mesmo fato que, somadas, importem em 150% sobre o valor do tributo, reduzindo-se ao patamar máximo de 100%, conforme entendimento pacificado do STF;

- ao final, protesta pela produção de outras provas que se fizerem necessárias para corroborar com a total improcedência do Auto de Infração, tais como a juntada de novos documentos, perícias, etc.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, por sua vez, manifesta-se às fls. 140/156 requerendo pela manutenção do lançamento.

### **DECISÃO**

Inicialmente, cumpre registrar que os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passarão a compor o presente Acórdão com pequenas alterações e adaptações de estilo.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2016, devido ao estado de Minas Gerais pela Contribuinte estabelecida no estado de São Paulo e inscrita no cadastro de contribuintes de Minas Gerais, na condição de substituta tributária, em razão de aproveitamento indevido de créditos do imposto, em operações de devolução de mercadorias sem observância dos requisitos legais, conforme informações constantes das Guias Nacionais de Informação e Apuração do ICMS por Substituição Tributária (GIA/ST).

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

A Impugnante argui a decadência parcial do crédito tributário, relativo ao período de janeiro a maio de 2012, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do CTN.

Conforme estabelece esse dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM

DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, que estabelece que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2012 somente expirará em 31/12/17, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 08/06/17.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, a Impugnante afirma que, pelo fato de ser contribuinte substituta com inscrição estadual de Minas Gerais, utilizou-se da forma de restituição prevista no inciso III do art. 24 do Anexo XV do RICMS/02, por ser a que melhor representa seu interesse, alegando que é ilegal a exigência do imposto, porque entende ser líquido e certo o seu direito ao crédito do ICMS/ST, em relação ao fato gerador que não ocorreu, e por não ter imposto prejuízo ao Erário, devendo remanescer apenas a autuação por descumprimento de obrigação acessória.

Contudo, cumpre registrar que o direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação, compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez ter sido por ele suportado o encargo financeiro da respectiva retenção.

Somente ele poderá pleiteá-lo junto ao seu estado, não tendo a exigência, portanto, qualquer relação com o fato da Autuada não estar estabelecida em “solo mineiro”.

Nas operações objeto da autuação, os contribuintes mineiros (destinatários das operações objeto de autuação) que suportaram o ônus tributário, no momento da aquisição da mercadoria com o ICMS/ST já retido, são os detentores do direito de crédito do ICMS/ST.

Esses contribuintes são sabedores de que existe um procedimento legal para recuperação do imposto recolhido antecipadamente em virtude da substituição tributária, quando um fato gerador não se realiza, conforme será demonstrado a seguir.

O trabalho fiscal foi desenvolvido com base nas GIA/ST, notas fiscais eletrônicas e informações prestadas pela Contribuinte, identificando-se, dentre os valores lançados no campo “VRDEVOLUÇÃO” (Campo 14) das GIA/ST (Anexo 2 do Auto de Infração), aqueles que se referiam à devolução de clientes e os que decorreram de retorno integral de mercadorias não entregues aos destinatários.

A Contribuinte foi intimada, por meio do AIAF nº 10.000022052.35 (fls. 02/03), a apresentar as cópias das NFes de entrada (emissão própria e de terceiros) e cópias das NFes de ressarcimento, para verificação do cumprimento dos requisitos legais autorizativos do creditamento referente a essas operações.

Em atendimento à intimação, a Autuada encaminhou, por e-mail, arquivo contendo os relatórios “Notas Fiscais (Emissão Própria) de Devolução do Total de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mercadorias com ST” e “Notas Fiscais de Devolução Parcial (Emissão Própria e de Terceiros) de Mercadorias com ST” (Anexo 5 do Auto de Infração), que continham as notas fiscais de devolução de emissão própria e as notas fiscais de devolução de emissão de terceiros.

Ressalta-se que a Autuada não apresentou NFes de ressarcimento.

No caso das operações de retorno de mercadorias não entregues, com emissão de notas fiscais pela própria Autuada, discriminadas no Anexo 6 do Auto de Infração, foram observados os requisitos legais para recuperação do imposto anteriormente debitado, claramente disciplinados no art. 34 da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02 e no art. 78 da Parte Geral do RICMS/02.

No entanto, identificadas as operações de devolução de clientes mineiros, as quais não estavam acobertadas por notas fiscais de ressarcimento emitidas pelos contribuintes substituídos, a Fiscalização procedeu de forma correta o estorno dos créditos indevidamente aproveitados e exigiu o imposto e multas devidos.

Registra-se que, para apuração do valor apropriado indevidamente como crédito de ICMS/ST de devoluções de mercadorias (valores lançados na coluna “D” da planilha que compõe o Anexo 7 do Auto de Infração), o Fisco deduziu, dos valores lançados no campo 14 da GIA ST, os valores das NFe de entrada emitidas por ocasião do retorno integral de mercadorias não entregues aos destinatários.

Diferentemente das operações de “bate e volta” (mercadoria não entregue), no caso das operações objeto do lançamento, as mercadorias saíram do estabelecimento da Autuada e deram entrada no estabelecimento do destinatário mineiro, e, posteriormente, foram devolvidas ao remetente, com a emissão de outra nota fiscal de devolução, ficando evidente a circulação das mercadorias, as quais, juridicamente, deram entrada no estabelecimento destinatário, com a ocorrência do fato gerador do imposto.

Sendo assim, o lançamento fiscal decorre da constatação de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão da Autuada, substituta tributária por força de protocolo, apropriar-se indevidamente de créditos de ICMS/ST das devoluções de mercadorias, sem a observância dos requisitos legais estabelecidos nos arts. 22, 23, 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e na Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93, o qual, tendo sido firmado entre os estados e o Distrito Federal, estabelece normas a serem aplicadas ao regime de substituição tributária.

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

RICMS/02 - ANEXO XV, PARTE 1

Da Restituição do ICMS Retido ou Recolhido por Substituição Tributária

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - saída para outra unidade da Federação;

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

"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 submetida ao regime de substituição tributária diretamente daquele que efetuou a retenção;

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

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

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

"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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento."*

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

**Efeitos de 30/09/2009 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:**

*"§ 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 submetida ao regime de substituição tributária para outra unidade da Federação, o Fisco poderá exigir do remetente a comprovação da efetiva entrega da mercadoria ao destinatário.

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

*"§ 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."*

(...)

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.

(...)

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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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).

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, como se segue:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Conforme se depreende da legislação retro transcrita, 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 Federada de destino da mercadoria (no caso, Minas Gerais), bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente (substituto), nos termos do inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66, todos do RICMS/02.

Vale reiterar que 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-lo junto ao seu estado.

Optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, o contribuinte terá que emitir nota fiscal, exclusiva para esse fim,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tendo como destinatário o contribuinte substituto tributário, desde que este esteja inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS e, ainda, que cumpra todas as formalidades estabelecidas na legislação mineira.

A referida nota fiscal será apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização, que oporá visto autorizativo na própria nota fiscal ou no respectivo DANFE.

O contribuinte substituto eleito pelo substituído, de posse da nota fiscal, visada pela Delegacia Fiscal, poderá creditar-se do ICMS/ST das operações de devoluções, abatendo do próximo recolhimento do imposto devido a Minas Gerais.

Conforme demonstrado no Auto de Infração, a Autuada apropriou os créditos de ICMS/ST de devoluções de mercadorias sem as notas fiscais de ressarcimento visadas/autorizadas pela Delegacia Fiscal, abatendo-os do valor do imposto devido a Minas Gerais, infringindo a legislação tributária deste estado e, também, o Convênio ICMS nº 81/93.

Portanto, o contribuinte substituto tributário (no caso, a Autuada) somente poderia abater o valor do imposto por substituição devido a Minas Gerais se tivesse de posse da nota fiscal de ressarcimento do substituído mineiro, o que, no entanto, não ocorreu.

No tocante às alegações de enriquecimento sem causa do Fisco, cabe ressaltar que o lançamento tributário foi realizado em estrita conformidade com as disposições do art. 142 do CTN, tendo em vista que o procedimento da Fiscalização observou a legislação aplicável, na medida em que só se exigiu, da Autuada, obrigações tributárias previstas em lei.

Quanto à solicitação para que seja reconhecido o caráter moratório da multa de revalidação e, conseqüentemente, o caráter confiscatório na aplicação da multa de 100% (cem por cento) do ICMS/ST, vale ressaltar a distinção entre as espécies de multas, feita pela doutrina.

Ruy Barbosa Nogueira (Curso de Direito Tributário, 14<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 1995) faz a seguinte distinção:

“A multa de mora não tem caráter de punição, mas de indenização pelo atraso no pagamento e exemplifica demonstrando que, efetuada a notificação nos tributos sujeitos a lançamento direto ou misto, o descumprimento do prazo para pagamento dá ensejo à execução, e não à lavratura de um auto de infração.”

Verifica-se que as multas aplicadas se encontram perfeitamente adequadas, subsumidas às hipóteses legais prescritas na legislação, e não resta dúvida de que o legislador, ao regulamentá-las, no exercício da competência tributária do estado, objetivou evitar prejuízos significativos ao Erário.

Ao contrário do que alega a Impugnante, as penalidades não são utilizadas com efeito de confisco, mas visam desestimular a infração das normas tributárias.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação de sanções aos contribuintes é inerente à competência tributária do estado de Minas Gerais, que lhe faculta legislar, fiscalizar e aplicar eventuais penalidades pelo descumprimento das obrigações tributárias.

No tocante à solicitação da Impugnante para que seja reconhecida a ocorrência de *bis in idem* entre as multas aplicadas, cumpre registrar que tal solicitação não encontra respaldo legal, pois a aplicação conjunta das penalidades, multa de revalidação e multa isolada, está prevista na Lei nº 6.763/75 e baseada em fatos jurídicos distintos.

As hipóteses legais de infração que ensejam a sua aplicação são diferentes e foram transgredidas concomitantemente pela Autuada, o que justifica a aplicação de ambas penalidades.

A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal, ou seja, é exigida em razão do não recolhimento do imposto, no todo ou em parte, enquanto que a multa isolada aplica-se sobre o descumprimento de obrigação acessória.

Assim, desde que presentes os pressupostos de sua aplicabilidade, tal como neste caso, em que houve o descumprimento tanto da obrigação principal quanto da acessória, não se vislumbra qualquer ilegalidade na cobrança cumulativa das referidas multas.

Ressalta-se que a aplicação cumulativa das multas obteve autorização do Poder Judiciário do estado de Minas Gerais, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

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

Cabe salientar a farta jurisprudência administrativa sobre a matéria objeto desta autuação. Infrações idênticas foram apreciadas e julgadas por este Egrégio Conselho de Contribuintes. A título de exemplo, cita-se os Acórdãos nºs 22.160/16/1<sup>a</sup> e 22.187/16/1<sup>a</sup>, que tratam da matéria, cujas ementas reproduz-se a seguir:

### **ACÓRDÃO 22.160/16/1<sup>a</sup>**

CRÉDITO DE ICMS- APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR – DEVOLUÇÃO DE MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CONSTATAÇÃO FISCAL DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDO NO ESTADO DE SÃO PAULO, NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, EM RAZÃO DA UTILIZAÇÃO, EM FORMA DE CRÉDITOS, DE VALORES INDEVIDOS E IRREGULARMENTE LANÇADOS NAS GIA/ST, MAIS ESPECIFICAMENTE NOS CAMPOS “VRDEVOLUÇÃO” (DEDUTORES DO VALOR DO ICMS/ST DEVIDO A MINAS GERAIS). EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II, § 2º, INCISO I E 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6763/75.

**ACÓRDÃO 22.187/16/1ª**

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVOLUÇÃO IRREGULAR – MEDICAMENTOS. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA CRÉDITOS DE ICMS/ST ORIUNDOS DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS SEM A OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DOS ARTS. 22 A 24 E 27 TODOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO PROTOCOLO ICMS 81/93. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI AMBOS DA LEI Nº 6763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Portanto, observa-se que a infração cometida pela Autuada restou devidamente comprovada 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, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Revisora), Ivana Maria de Almeida e Wagner Dias Rabelo.

**Sala das Sessões, 19 de setembro de 2017.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente / Relator**

R

22.725/17/1ª