

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

Acórdão: 21.491/17/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000566522-81  
Impugnação: 40.010141372-41  
Impugnante: Jaguar e Land Rover Brasil Indústria e Comércio de Veículos Ltda  
IE: 001343943.01-46  
Proc. S. Passivo: Samuel Vigiano da Conceição/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no Estado de São Paulo, ao Estado de Minas Gerais, em virtude do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST nas devoluções de mercadorias, haja vista a inobservância dos comandos previstos nos arts. 22 a 31 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as 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 citada lei.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devoluções de mercadorias, no período de agosto de 2012 a abril de 2016.

A Contribuinte é sujeito passivo por substituição tributária, por força do Protocolo ICMS nº 41/08 (peças de veículos automotores) e encontra-se devidamente inscrita no cadastro do ICMS do estado de Minas Gerais.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por sua procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 47/91, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 120/147.

**DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, em razão do aproveitamento indevido de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

créditos de ICMS/ST em operações de devoluções de mercadorias, no período de julho de 2012 a julho de 2016.

A Contribuinte é sujeito passivo por substituição tributária, por força do Protocolo ICMS nº 41/08 (peças de veículos automotores) e encontra-se devidamente cadastrada no Cadastro de Contribuintes do ICMS do estado de Minas Gerais.

O trabalho fiscal foi desenvolvido com base na GIA-ST, notas fiscais eletrônicas e informações prestadas pela Contribuinte, as quais identificaram, dentre os valores lançados no campo “VRDEVOLUÇÃO” da GIA-ST (dedutores do valor do ICMS-ST devido a Minas Gerais), aqueles que se referiam à devolução de clientes e os que decorreram de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário.

Importante ressaltar a necessidade da separação da origem dos creditamentos efetuados, que no presente caso, teve duas origens distintas, como dito acima, qual sejam, devoluções de clientes e devoluções decorrentes de retorno integral de mercadorias não entregues. Isso porque, a legislação tributária diferencia os procedimentos relacionados ao creditamento decorrente de uma e outra situação.

Na devolução decorrente de retorno integral de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, em operações interestaduais, situação na qual não há emissão pelo destinatário original, de documento fiscal para acobertar a operação de retorno da mercadoria, o transporte deverá ser acobertado pela mesma nota fiscal que acobertou a saída e o sujeito passivo por substituição observará os termos do art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, informando no campo 14 da GIA-ST, o valor do ICMS/ST.

Nas operações envolvendo devolução de mercadoria em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido mediante substituição tributária pelo remetente, em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este Estado, o contribuinte mineiro, destinatário, terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido em 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 inocorrência do fato gerador presumido do ICMS/ST (cadeia de comercialização nesse estado).

Nesse caso, o contribuinte deverá observar os procedimentos estabelecidos nos arts. 25 a 31 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, de acordo com a modalidade de restituição escolhida dentre aquelas elencadas no art. 24 do mesmo Anexo.

Relativamente ao ICMS/ST destacado na nota fiscal de remessa da mercadoria, para fins de restituição na modalidade de ressarcimento junto ao fornecedor, como foi o caso dos autos, concretizando-se a operação de devolução propriamente dita, o contribuinte mineiro procederá à emissão de nota fiscal especialmente para a finalidade de ressarcimento do imposto, que será devidamente visada pelo órgão fazendário de sua circunscrição.

As notas fiscais em questão, serão lançadas, por sua vez, no campo 15 da GIA/ST – “ICMS de Ressarcimentos”.

A Autuação Fiscal se ateve a verificar a legitimidade e a legalidade dos creditamentos efetuados com base nas operações de devoluções recebidas através de notas fiscais de terceiros, não tendo o retorno integral de mercadorias não entregues sido objeto das exigências fiscais.

Destarte, a Autuada está correta ao afirmar que não pairam dúvidas sobre as operações de devolução em si e que as acusações recaem unicamente no creditamento do ICMS/ST decorrentes dessas devoluções, lançados na GIAS/ST.

Com isso, a Fiscalização não questiona a regularidade das devoluções em si. Tampouco questiona o ICMS/ST destacado nas notas fiscais das vendas que foram desfeitas após os recebimentos das mercadorias nelas constantes, mas sim, a regularidade dos créditos apropriados pela Autuada, decorrentes destas devoluções.

No objetivo de comprovar a irregularidade, a Fiscalização intimou a apresentação das notas fiscais de ressarcimento emitidas pelos contribuintes substituídos, e pelo fato da Autuada não as possuir, procedeu ao estorno dos créditos indevidamente aproveitados no Auto de Infração aqui discutido.

O regime da substituição tributária encontra-se previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, coexistindo em perfeita harmonia com os princípios alicerçadores do ICMS, inclusive o princípio da não cumulatividade, contido em seu art. 155, § 2º, inciso I.

Da mesma forma, a CF/88 trata da previsão de restituição do imposto correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar, conforme disposições contidas no § 7º do seu art. 150.

A garantia aferida pela CF/88 foi incorporada à Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

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

(...)

§ 11. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária, nas seguintes hipóteses:

1) caso não se efetive o fato gerador presumido;

(...)

§ 12. (Vetado)

§ 13. Na hipótese prevista nos §§ 11 e 12:

1) formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias contados da data de seu protocolo o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo, observado o disposto em regulamento;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, o Convênio ICMS nº 81/93 estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por convênios ou protocolos, e prevê, em sua cláusula terceira e quarta, a sistemática a ser observada para a recuperação do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar:

CONVÊNIO ICMS nº 81/93:

(...)

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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deverão visar nenhuma outra nota fiscal de ressarcimento do contribuinte omissa, até que se cumpra o exigido.

Cláusula quarta: No caso de desfazimento do negócio, se o imposto retido houver sido recolhido, aplica-se o disposto na cláusula terceira, dispensando-se a apresentação da relação de que trata os §§ 5º e 6º e o cumprimento do disposto no § 7º.

(...)

Nesse contexto, tem-se no RICMS/02, nos arts. 22 a 31 do Anexo XV, a regulamentação dos procedimentos acima dispostos, *in verbis*:

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.

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;
- 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.

§ 2º Não sendo possível estabelecer correspondência entre a mercadoria submetida ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

§ 4º Nas hipóteses de concessão ou incremento de redução de base de cálculo ou de redução de alíquota, bem como de exclusão da mercadoria do regime de substituição tributária, após a retenção ou pagamento do imposto devido a título de substituição tributária, o valor do imposto recolhido será restituído ao contribuinte, relativamente às mercadorias em estoque no dia anterior à vigência de tais mudanças de tributação, observado o disposto no § 7º do art. 46 desta Parte.

§ 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* não se aplica nas hipóteses em que o imposto deva ser recolhido até o momento da entrada da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária no Estado.

§3º O contribuinte que adquirir mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.2, e no capítulo 17, com âmbito de aplicação 17.1, ambos 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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 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)".

(...)

Baseando-se na legislação acima, a Fiscalização considerou que a Impugnante descumpriu as regras previstas para o aproveitamento de créditos oriundo de devoluções de mercadorias em operações interestaduais, e efetuou o estorno dos créditos apropriados diretamente nas GIAs/ST.

Por sua vez, a Impugnante refuta o mérito do trabalho fiscal, alegando que as devoluções de mercadorias as quais ensejaram os creditamentos do ICMS/ST declarados indevidos pelo Fisco não se amoldam às hipóteses ensejadoras de restituição previstas no art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Se, por um lado, a Impugnante reconhece as operações de devoluções realizadas ao afirmar que *“as operações autuadas se tratam de devoluções de mercadorias, ou seja, os adquirentes as receberam e, somente após este fato, manifestaram desejo de não mais permanecer com elas”*, de outro, sustenta que essas operações não estão tipificadas como sendo saída para outra unidade da Federação, prevista no inciso I do art. 23 do Anexo XV, do RICMS/02, como sendo fato ensejador de pedido de restituição.

Equivoca-se claramente a Impugnante neste ponto, pois os créditos de ICMS/ST estornados decorrem de operações de devolução em operações interestaduais com mercadorias, vez que os remetentes das devoluções são contribuintes localizados em Minas Gerais e a Autuada estabelecida no Estado de São Paulo.

Nas operações de devolução, ocorre, em primeiro lugar, o recebimento da mercadoria pelo contribuinte destinatário. Posteriormente, constatando-se a necessidade de efetuar a devolução total ou parcial dos itens, é feita a emissão de nota fiscal para esse fim pelo recebedor original.

Assim, tem-se a ocorrência de situação na qual o fato presumido (subsequente saída da mercadoria em operação interna, no estado de Minas Gerais) não se realizou, pois o contribuinte mineiro efetua saída das mercadorias para a Autuada, situada em outra unidade da Federação.

Nas operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido a título de substituição tributária pelo remetente, substituto tributário em decorrência de convênio ou protocolo firmado pelos Estados envolvidos, é o contribuinte mineiro, destinatário, substituído, quem tem o direito a se restituir do ICMS/ST recolhido em favor do Estado de Minas Gerais, nos termos do inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 acima transcrito, visto que o fato gerador presumido da ST não ocorreu, bem como, a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente, conforme § 10 do art. 66 do referido Regulamento.

Nesse caso, é preciso salientar que apenas o contribuinte mineiro, substituído tributário e adquirente das mercadorias da Autuada, é quem deterá legitimidade ativa para pleitear essa restituição.

Uma das modalidades para a restituição é o ressarcimento do substituto tributário, nos termos do art. 24, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02, já transcrito.

Na hipótese, o substituto tributário (a Impugnante, nesse caso) necessitará de uma nota fiscal de ressarcimento emitida pelo contribuinte mineiro, exclusivamente para esse fim e devidamente visada pela Delegacia Fiscal de sua circunscrição, para abatimento do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais.

A fim de fundamentar a tese de que as operações de devoluções efetuadas pelos destinatários não se amoldam ao que preceitua a legislação perseguida pelo Fisco no Auto de Infração, alega a Autuada, teoricamente, que esses destinatários não suportaram o ônus financeiro e, por essa razão, não poderiam pleitear o aproveitamento do crédito do ICMS/ST, sendo ela, Impugnante, a legítima detentora do direito à restituição.

Todavia, a Impugnante não carrou aos autos documentos comprobatórios dessa afirmação.

A possibilidade de atribuição aos destinatários mineiros do direito de requererem a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária, nesses casos, se deve ao fato de terem sido posicionados como devedores da obrigação de pagá-lo, ainda que a responsabilidade de retenção e recolhimento desta parcela, por definição da legislação, tenha recaído primariamente sobre a Impugnante, por ser esta a responsável tributária.

Vê-se que nas notas fiscais há o correto destaque do ICMS/ST e a agregação deste ao valor total da nota, constituindo assim o montante que a Impugnante tem direito de receber dos destinatários, pois com o recebimento, a circulação física e jurídica da mercadoria nesta primeira etapa ocorreu plenamente.

E nos casos das devoluções autuadas, a restituição do ICMS/ST prevista no art. 23, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, se presta exatamente a anular todo o imposto previamente recolhido.

Tomando-se o exemplo da Nota Fiscal de venda nº 33.060, emitida pela Autuada em 04/07/12, conforme Manifestação Fiscal (fls. 133), cuja devolução se deu por meio da Nota Fiscal nº 15.242, de 10/08/12, emitida pela empresa Terranova Veículos Peças Ltda (fls. 36), tem-se que a emissão da segunda se deu mesmo após o término do prazo para pagamento indicado, que era 01/08/12.

Depreende-se da análise realizada, que, ao contrário da tese apresentada pela Defesa, tudo indica que os pagamentos de fato ocorreram, sendo devida a restituição, de acordo com os procedimentos disponíveis na legislação, ao estabelecimento mineiro destinatário das mercadorias.

E, nesses casos, os procedimentos são os contidos nos arts. 23 e seguintes, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Independentemente do acerto financeiro acordado entre as partes, é necessário o desfazimento parcial ou integral das operações, tanto no aspecto tributário quanto nos desdobramentos contábeis, já que as mercadorias deram entrada nos estoques do estabelecimento destinatário, uma vez que não houve a recusa no ato da entrega.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda nesse cenário, pertence às destinatárias mineiras, a obrigação de quitar o fornecimento das mercadorias, incluídos aí o montante do ICMS devido por ST. Quaisquer acertos financeiros entre as partes não condizentes com a documentação fiscal e contábil, repita-se, não se sobrepõem ao cumprimento das obrigações acessórias previstas na legislação.

Nesse caso, a inexistência de nota fiscal emitida para fins de ressarcimento devidamente visada pelo Fisco, comprova a irregularidade dos creditamentos efetuados pela Autuada, conforme prevê a Cláusula terceira e § 1º do Convênio 81/93, retrotranscritos.

Conclui-se que a alegação apresentada, desvinculada da comprovação material da tese, não deve desvirtuar a discussão da irregularidade principal, que é o não atendimento da legislação tributária para que a Autuada, na qualidade de responsável tributária, pudesse subtrair valores da conta gráfica do ICMS/ST devido a Minas Gerais.

A Impugnante baseia-se no art. 166 do CTN para reivindicar o direito de fazer o creditamento direto em sua escrita fiscal.

Dessa vez, a Autuada utiliza a legislação pertinente à restituição de indébito, matéria evidentemente distinta da que tratou o Auto de Infração, pois, nesse caso, o destaque e o recolhimento do imposto é originalmente indevido. O art. 166 citado encontra-se inserto na Seção III do Código Tributário Nacional, que trata do pagamento indevido de tributos. Confira-se:

### CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já na esfera Estadual, o assunto se encontra disciplinado nos art. 28 a 36, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08. Examine-se:

Do Processo de Restituição

Art. 28. O pedido de restituição de indébito tributário depende de requerimento do interessado, protocolizado na Administração Fazendária ou no Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST a que estiver circunscrito, indicando as informações relativas ao recolhimento indevido e, sempre que possível, o valor a ser restituído.

Parágrafo único. Para os efeitos do disposto neste artigo, o interessado instruirá o requerimento com:

I - cópia do comprovante do recolhimento indevido, se for o caso;

II - documentos necessários à apuração da liquidez e certeza da importância a restituír.

(...)

Art. 30. A restituição de indébito tributário relativo a tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove havê-lo assumido, ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

(...)

Portanto, a argumentação descontextualizada tem por objetivo confundir o julgador, já que trata de repetição de indébito tributário, situação em que nada se assemelha às operações de devolução em que se amparou a Autuada para efetuar os creditamentos indevidos.

Enquanto o *indébito tributário* é caracterizado pelo pagamento de um valor, a título de tributo, que já nasceu indevido, tal como ocorre, por exemplo, no pagamento de substituição tributária de uma mercadoria não sujeita a tal regime, o *ressarcimento* de ICMS retido a título de substituição tributária pela não ocorrência do fato gerador presumido caracteriza situação diferenciada.

A retenção de ICMS/ST realizada no momento em que ocorreu a saída de mercadoria com destino ao Estado de Minas Gerais, em que se presumiu sua circulação até o consumidor final, não se configurava como indevida, passando a sê-la apenas com a ocorrência de novo fato, qual seja, a saída para contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, materializada pela devolução narrada neste PTA.

Ao contrário da primeira situação, na operação de saída de mercadoria da Impugnante com destino aos clientes mineiros, o imposto era devido.

Ocorrida a posterior devolução, ou seja, não concretizado o fato gerador presumido, o instrumento tributário que permitirá o creditamento do imposto retido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para Minas Gerais será o ressarcimento via nota fiscal emitida pelo substituído, específica para este fim, conforme exaustivamente pontuado aqui.

Em qualquer caso, é necessária a autorização prévia do Fisco, restando correto o procedimento fiscal que estornou os créditos indevidamente aproveitados e aplicou as multas cabíveis.

Nesse ponto, a Autuada colaciona diversas Consultas de Contribuintes, e em direção oposta à do Fisco, defendendo que o procedimento a ser observado no caso em análise deveria ser o previsto no art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a saber:

Art. 34. Ocorrendo devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, cuja saída tenha sido escriturada nos termos do artigo anterior, o sujeito passivo por substituição observará o disposto no artigo 78 deste Regulamento e o seguinte:

I - lançará no livro Registro de Entradas:

a) o documento fiscal relativo à devolução ou ao retorno, com utilização da coluna Operações com Crédito do Imposto, se for o caso;

b) na coluna Observações, na mesma linha do lançamento referido na alínea anterior, o valor da base de cálculo e do imposto retido, relativos à devolução ou ao retorno;

II - no último dia do período de apuração, os valores constantes das colunas relativas ao imposto retido e à base de cálculo serão totalizados, separadamente, por operações internas e interestaduais.

Nesse ponto, faz-se necessário evidenciar, mais uma vez, a natureza das operações de devolução que originaram os creditamentos autuados, vez que a interpretação que a Impugnante pretende dar a estas, ao não fazer a devida distinção entre devoluções e retorno integral de mercadoria não entregue, objetiva a atribuição de uma suposta legalidade aos procedimentos autuados.

Entretanto, tal raciocínio encontra-se totalmente equivocado.

Após a constatação da existência de lançamentos mensais de valores no campo “VRDEVOLUÇÃO”, nas GIAs/ST transmitidas mensalmente, intimou-se a Impugnante (fls. 04) ao esclarecimento da origem desses valores, solicitando que fosse apresentada planilha em que ficasse demonstrados os valores creditados, de acordo com a motivação dos creditamentos, entre outras informações, a saber:

- valores originados de notas fiscais de emissão própria, emitidas quando do retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário e

- valores originados de notas fiscais de devolução em notas fiscais de emissão de terceiros.

Foi, ainda, solicitado o envio de cópias de notas fiscais de ressarcimento, caso existentes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A resposta apresentada (fls. 07 e 25/31) revelou a existência de valores creditados que se originavam de operações de devoluções de mercadorias, através de notas fiscais emitidas pelos seus clientes, que a Impugnante consignou como sendo “Emissão de Cliente” e outros valores originados de retorno integral de mercadorias não entregues ao destinatário, o que no dia-a-dia das empresas dá-se o nome de “bate-e-volta” e que foram consignados como sendo “Emissão Própria”.

Não houve, por outro lado, a apresentação de notas fiscais de ressarcimentos.

Portanto, uma vez evidenciadas as distintas modalidades de devolução que ocorreram no período fiscalizado, o Fisco tratou de deixar claro no Auto de Infração que as operações de devolução originadas através de nota fiscal de emissão própria não foram objeto de exigências fiscais.

Apenas os creditamentos originados em devoluções acobertadas através de notas fiscais emitidas pelas concessionárias foram objeto de autuação, e isso devido ao fato da Autuada não ter observado o disposto inciso I do art. 23, do Anexo XV do RICMS.

Igualmente importante é que não se confunda o “retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário” e a “devolução parcial ou integral de mercadorias, que deram entrada no estabelecimento do destinatário”, cuja remessa é acobertadas através de nota fiscal emitida por este último.

O retorno integral refere-se à hipótese de não recebimento da mercadoria pelo contribuinte destinatário e deverá ser acobertado pela mesma nota fiscal que acobertou a saída, nos termos do art. 78, caput e inciso I do Parágrafo único da Parte Geral do RICMS/02:

*Art. 78. O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:*

*(...)*

*Parágrafo único. Na hipótese do caput:*

*I - a mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída;*

*Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:*

*§ 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;*

*(Grifou-se).*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Somente nessa hipótese, deverá ser observado o art. 34 da Parte 1 do Anexo XV que exige, por consequência, o cumprimento do disposto nos art. 78 da Parte Geral, ambos do RICMS/02.

Ora, o art. 78 da Parte Geral do RICMS/02 deixa claro que o procedimento se refere ao retorno integral de mercadoria não entregue, ou seja, devolução do tipo “bate-e-volta”.

Nesses casos, caberá a informação no campo 14 da GIA/ST do valor do ICMS/ST referente ao retorno integral de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário.

Isso porque essa é uma situação na qual a mercadoria retorna ao fornecedor através da própria nota fiscal, pois nesse caso, a operação iniciada pelo substituto nem se completou, ou seja, a mercadoria circulou, mas não ocorreu a transferência da titularidade, em face da recusa da destinatária em receber a mercadoria.

Nesses casos, em obediência ao princípio da não cumulatividade do ICMS, a legislação prevê ao próprio emitente, a emissão de uma nota fiscal de entrada para regularização da entrada física e regularização do estoque (art. 20, inciso V do Anexo V do RICMS/02), bem como autoriza o creditamento do ICMS/ST originalmente destacado, de acordo com as disposições contidas nos arts. 78 da Parte Geral e 34 e 35 do Anexo XV, todos do RICMS/02

Cumpra-se frisar que este não é o caso dos autos, pois as operações autuadas preencheram todas as etapas da circulação física, deram entrada no estabelecimento do destinatário, tendo este, a partir dessa data, a propriedade da mesma, ou seja, houve a circulação jurídica da mercadoria e, somente após, houve a emissão de uma nova nota fiscal, desta vez de devolução.

Sendo assim, não há que se falar na aplicação dos art. 34 e 35 do Anexo XV do RICMS/02, originadas do Ajuste SINIEF nº 04/93, nem tampouco, do art. 78 e seus incisos, da Parte Geral do RICMS/02.

As notas fiscais que originaram os creditamentos efetuados decorrem de devoluções de mercadorias, acobertadas por notas fiscais dos clientes da Impugnante, conforme ela mesma identificou, e que, portanto, deram entrada física no estabelecimento das destinatárias.

Do ponto de vista jurídico, a primeira etapa da circulação se completou. Independentemente da ocorrência ou não das circulações físicas e jurídicas posteriores, fato é que os estabelecimentos destinatários se encontravam de posse de mercadorias sujeitas a substituição tributária, sendo a devolução das mesmas para origem somente possível, daí em diante, através da emissão de notas fiscais emitidas pelas próprias destinatárias, em nova saída interestadual.

Considerando que as devoluções das mercadorias por parte dos clientes - contribuintes mineiros - se configuram operações interestaduais entre Minas Gerais e São Paulo, Estados signatários do Protocolo ICMS nº 41/08, há que se observar o Convênio ICMS nº 81/93, especialmente sua cláusula terceira, a qual prevê o

ressarcimento da substituição tributária àqueles, bem como a possibilidade de que cada Estado possa dispor sobre o modo de ressarcimento destas operações.

Na hipótese de ocorrência de alguma das hipóteses previstas no art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, com mercadoria sujeita à substituição tributária, o estabelecimento que recebeu a mercadoria poderá ser restituído do imposto pago, já que o fato gerador presumido subsequente não irá se concretizar.

Se de um lado as operações de devolução de mercadorias pelas concessionárias são reconhecidas pelo Fisco, o que é questionado são os procedimentos que legitimariam o ressarcimento do ICMS/ST, que no caso não foram observados, pois os valores de ICMS/ST lançados a crédito na conta gráfica da Autuada não possuem lastro documental (nota fiscal de ressarcimento) e, nem tampouco, autorização do Fisco.

Na verdade, a Impugnante tomou para si o direito à restituição de imposto admissível somente aos substituídos (concessionárias mineiras) e após terem submetido a nota fiscal emitida exclusivamente para esse fim à análise da Autoridade Fiscal para aposição do devido visto, nos termos do art. 23, inciso I e § 1º c/c art. 27, todos do Anexo XV do RICMS/02.

O direito à restituição cabe única e exclusivamente ao substituído, que escolherá a modalidade que mais lhe atende, sendo o ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, previsto no art. 24, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, apenas uma delas.

Oportuno ressaltar que em todas as modalidades de restituição previstas nos incisos I, II e III do art. 24 supra, é impositiva a obtenção da autorização da SEF/MG no corpo do documento fiscal.

Em todas as modalidades de restituição, tratou o legislador de impor a necessidade de autorização da Delegacia Fiscal a que estiver subordinado o contribuinte, a ser exarada no corpo da nota fiscal emitida para esse fim, como se vê nos arts. 27, 28 e 29, todos do Anexo XV do RICMS/02:

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.

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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

(Grifou-se).

Como se vê, as exigências contidas no Regulamento do ICMS somente ratificam a necessidade da autorização prevista no § 5º da cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93, que é, acima de tudo, um instrumento de controle para aferir e quantificar, *in casu*, o valor do imposto ressarcido.

Já as consultas de contribuintes apresentadas não socorrem a Impugnante, na medida em que as orientações são direcionadas a operações distintas daquelas praticadas por ela. Em síntese:

Na Consulta de Contribuinte nº 057/12, a Autuada destaca as orientações relacionadas com o transporte das mercadorias no retorno integral de mercadoria não entregue, bem como os procedimentos para o creditamento, **que não é o caso da Autuada**;

Na Consulta de Contribuinte nº 195/12, a Autuada destaca dois trechos relacionados aos procedimentos relativos às devoluções em operação internas, **divergentes das praticadas pela Autuada**;

Por fim, na Consulta de Contribuinte nº 049/16, a situação é análoga, pois os trechos destacados reproduzem as orientações relativas às devoluções em operações internas, vez que a própria consulta referencia as orientações contidas na Consulta de Contribuinte nº 057/12, embora essa parte não tenha sido reproduzida na peça impugnatória.

Da parte do Fisco, segue abaixo consulta relacionada à matéria idêntica à do Auto de Infração em debate:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 066/12:

CONSULENTE: Tracbel S.A.

ORIGEM: Contagem - MG

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA – Nas devoluções de mercadorias adquiridas em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido pelo remetente em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este Estado, o contribuinte mineiro terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido em favor do Estado de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV e do § 10 do art. 66 (Parte Geral), todos do RICMS/02.

### EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração do ICMS pelo regime de débito e crédito, informa exercer atividade de comércio de máquinas e peças de reposição.

Aduz adquirir de fabricantes, estabelecidos no Estado de São Paulo, peças com o imposto retido por substituição tributária e, não raramente, devolvê-las ao mesmo por estarem em desacordo com o pedido, em razão de divergência de preço ou erro na especificação.

Acrescenta emitir nota fiscal eletrônica para acobertar as referidas devoluções, as quais, segundo esclarece, não se dão em virtude de garantia.

Isto posto, por entender que o valor da devolução deve ser igual ao da aquisição, formula a presente

CONSULTA:

1 - É permitido constar o valor referente ao ICMS-ST no DANFE de devolução?

2 - O fabricante poderá deduzir o valor do ICMS-ST informado no DANFE de devolução do próximo recolhimento a ser efetuado em favor de Minas Gerais?

3 - Caso negativas as respostas às questões anteriores, quais os procedimentos a serem observados para realizar o ressarcimento?

RESPOSTA:

1 e 2 - Nas operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido, mediante substituição tributária, pelo remetente, em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este Estado, a Consulente terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido em favor do Estado de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66, todos do RICMS/02, haja vista a inoccorrência do fato gerador presumido.

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

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

Isto posto, cumpre esclarecer ainda que, para acobertar a devolução da mercadoria, a Consulente deverá emitir nota fiscal com destaque da mesma base de cálculo e do mesmo valor do imposto (operação própria) consignados na nota fiscal que acobertou o seu recebimento. A nota fiscal relativa à devolução também deverá conter o número e a data da nota fiscal referente ao recebimento da mercadoria.

Além disso, tendo em vista que o Estado de origem da mercadoria é signatário de protocolo ou convênio celebrado com Minas Gerais, deverá a Consulente destacar, na nota fiscal relativa à devolução, a base de cálculo e o valor do ICMS/ST nos termos da legislação do mesmo Estado.

3 – Prejudicada.

Recentemente, a 2ª Câmara deste Conselho julgou do Auto de Infração que trata exatamente da mesma irregularidade: contribuinte estabelecido em outra unidade da Federação, substituto tributário por força de protocolo, aproveitando indevidamente crédito de ICMS/ST de devolução de mercadoria, sem cumprimento do requisito legal, qual seja, desacobertado de nota fiscal de ressarcimento.

O julgamento ocorreu no dia 21/10/15, e a decisão foi pela procedência do lançamento, conforme Acórdão de nº 20.900/15/2ª, com a seguinte ementa:

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CONSTATADA A RETENÇÃO E RESPECTIVO RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDO NO ESTADO DE SÃO PAULO, AO ESTADO DE MINAS GERAIS, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, NAS REMESSAS INTERESTADUAIS DE MEDICAMENTOS PARA CONTRIBUINTES MINEIROS, EM VIRTUDE DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS/ST DAS DEVOLOÇÕES DE MERCADORIAS SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, DA MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO PREVISTA NO ART. 56, § 2º, INCISO I DA LEI Nº 6.763/75 E DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA CITADA LEI. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME

Por seu turno, o CC/MG, através do Acórdão nº 21.472/14/1ª, além de reforçar a necessidade de atendimento às disposições do Anexo XV que disciplinam a restituição do imposto pago a título de ST, dispõe que o substituído poderá optar por qualquer das modalidades previstas no art. 24 do citado anexo.

No acórdão em comento, o autuado pretendia o creditamento na própria escrita fiscal, o que não lhe foi permitido, em razão do não cumprimento do art. 29. Confira-se:

(...)

TAMBÉM NAS DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS AOS FORNECEDORES SUBSTITUTOS, A IMPUGNANTE NÃO CUMPRIU O DISPOSTO NO ART. 29 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02, QUE CONTÉM AS EXIGÊNCIAS QUE DEVERÃO SER CUMPRIDAS PELA CONTRIBUINTE, COMO POR EXEMPLO, A EMISSÃO DE NOTA FISCAL EM SEU PRÓPRIO NOME E SUA APRESENTAÇÃO À DELEGACIA FISCAL A QUE ESTIVER CIRCUNSCRITO, PARA AUTORIZAÇÃO DE RESTITUIÇÃO, O QUE NÃO OCORREU.

(...)

A Impugnante entende legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS/ST em face do princípio da não cumulatividade tributária, previsto no texto constitucional, sustentando, também, que se baseiam em operações de venda realizadas a contribuintes mineiros, e que os créditos foram corretamente destacados em documentos idôneos.

Contrariamente ao alegado pela Defesa, não se visualiza, no caso em apreço, qualquer inobservância da regra da não cumulatividade.

Importa destacar que as normatizações contidas na legislação e exigidas nesta autuação são condições procedimentais, mas *sine qua non* para que a Impugnante levasse os créditos de ICMS/ST a sua escrita fiscal, o que de forma alguma desrespeita o princípio da não cumulatividade.

Por fim, passa-se à abordagem das penalidades aplicadas, de acordo com as razões explicitadas nas alegações preliminares da peça impugnatória.

A Impugnante alega que a única acusação que lhe foi atribuída teria sido o creditamento irregular e que os valores do crédito tributário correspondem aos créditos estornados. Por isso, não haveria amparo legal para aplicação da multa de revalidação em coexistência com a penalidade isolada, uma vez que o lançamento as exige sobre um mesmo fato jurídico.

Alega, outrossim, falta de subsunção do fato à norma, no tocante à penalidade capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º do mesmo artigo da Lei nº 6.763/75.

Contudo, sem razão a Defesa.

Importante destacar inicialmente que o fato de a Autuada não concordar com acusações que lhe são impostas por meio do Auto de Infração não quer dizer que este seja obscuro ou confuso.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, essa exerceu plenamente seu direito de defesa, apresentando vasta argumentação contra as infrações capituladas no Auto de Infração, o que denota a perfeita compreensão dos fatos.

Com efeito, a Multa de Revalidação de 100% (cem por cento), prevista no art. 56, inciso II c/c § 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já a Penalidade capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido de crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar, como previsto na legislação, os créditos decorrentes de ICMS/ST nas devoluções de clientes.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de uma obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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;

(...)

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso II 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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

Analisando o disposto no art. 53 da mencionada lei, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II e IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo nº 61/79, *"punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o artigo 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir"*, enquanto *"a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios"*.

No presente caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS/ST em desacordo com os requisitos exigidos pela legislação tributária. Ao descumprir esta norma, ocorre inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas no art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Por outro lado, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita a Contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal e tratando-se de falta de recolhimento de ICMS/ST, à pena prevista no inciso II c/c § 2º, inciso I do referido dispositivo legal.

Importante destacar, ainda, que a cobrança cumulativa das multas de revalidação e isolada não configura ato de confisco, eis que previstas na legislação tributária e plenamente respaldadas na jurisprudência, senão veja-se:

BENEFÍCIO FISCAL UNILATERAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRECEDENTES DO PRETÓRIO EXCELSO. INCIDÊNCIA DE MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFEITO CONFISCATÓRIO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.MAJORAÇÃO.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- NOS TERMOS DO ARTIGO 155, §2º, VII, 'A' E 'B', E VIII, DA CF/88, DEVE SER ADOTADA A ALÍQUOTA INTERESTADUAL NO CÁLCULO DO ICMS QUANDO O DESTINATÁRIO DA MERCADORIA FOR CONTRIBUINTE DE ICMS E ESTIVER NA CONDIÇÃO DE CONSUMIDOR FINAL.

- A MULTA ISOLADA DECORRE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA ESTABELECIDNA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E A MULTA DE REVALIDAÇÃO PELA FALTA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, PODENDO SER AGRAVADA PELA NECESSIDADE DE AÇÃO FISCAL E PELA REINCIDÊNCIA.

- OS PERCENTUAIS DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS NÃO CONDUZEM A UMA COBRANÇA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO, POIS CORRESPONDEM A PENALIDADES QUE DEVEM SER ESTABELECIDAS EM MONTANTE HÁBIL A ALCANÇAR O SEU OBJETIVO REPRESSIVO E PUNITIVO.

(...)

- SENTENÇA REFORMADA EM PARTE NO REEXAME NECESSÁRIO, CONHECIDO DE OFÍCIO, PROVIDO O RECURSO DO ESTADO E PREJUDICADO O SEGUNDO RECURSO.”

(TJMG. 1.0024.11.277404-7/001. RELATOR DES(A) HELOISA COMBAT. JULGADO EM 22/01/15. PUBLICADO EM 29/01/15).

“APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS DO DEVEDOR - EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SAÍDA DE VEÍCULOS NOVOS E USADOS - INTERMEDIÇÃO - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - IMPOSTO DEVIDO - MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA - LEGALIDADE. PARA ILIDIR A PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA, CABIA À EMBARGANTE APRESENTAR PROVAS CONTRÁRIAS AOS FATOS APURADOS PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, DE QUE AS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA CONCESSIONÁRIA LOCALIZADA NO TERRITÓRIO MINEIRO CONSTITUÍAM-SE DE COMPRA E VENDA E NÃO MERA INTERMEDIÇÃO. TENDO A EMBARGANTE VENDIDO OS VEÍCULOS NOVOS E USADOS SEM A EMISSÃO DO DEVIDO DOCUMENTO FISCAL E RETENÇÃO DO ICMS OS IMPOSTOS E AS MULTAS SÃO DEVIDOS. AS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA POSSUEM FUNDAMENTOS DIVERSOS, SENDO UMA DEVIDA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA DATA DO VENCIMENTO, E A OUTRA, POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. A FINALIDADE DE TAIS PENALIDADES É COAGIR OS CONTRIBUINTES A CUMPRIREM SUAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS, DE MODO QUE NÃO POSSUEM CARÁTER CONFISCATÓRIO. SENTENÇA REFORMADA NO REEXAME NECESSÁRIO CONHECIDO DE OFÍCIO, PREJUDICADOS OS RECURSOS VOLUNTÁRIOS.”

(TJMG, 1.0024.10.148765-0/001. RELATOR DES. RAIMUNDO MESSIAS JÚNIOR. JULGADO EM 05/08/14. PUBLICADO EM 19/08/14).

(GRIFOS ACRESCIDOS).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor), Marcelo Nogueira de Moraes e Maria Vanessa Soares Nunes.

**Sala das Sessões, 27 de junho de 2017.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente / Relator**

CC/MG