

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

Acórdão: 21.571/17/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000717526-74  
Impugnação: 40.010143771-52  
Impugnante: Whirlpool S.A  
IE: 001315549.00-55  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/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, contribuinte substituto tributário por força de protocolo, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem a observância dos requisitos legais. Infração caracterizada nos termos do disposto nos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e na cláusula terceira do Convênio ICMS nº 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 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força de protocolo, no período de 01/09/13 a 31/08/16, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem a observância dos requisitos legais.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 34/42.

Descreve a atividade comercial da empresa, sintetiza a imputação fiscal, reproduz os dispositivos violados do Anexo XV do RICMS/02 e as penalidades aplicadas previstas na Lei nº 6.763/75.

Afirma que o Fisco não nega o direito da Impugnante de se creditar do ICMS/ST oriundo de mercadorias devolvidas (art. 22 do Anexo XV do RICMS/02). E que as GIAs-ST, as guias de pagamento e os livros Registros de Entradas e Saídas demonstram de forma inconteste a legitimidade dos créditos do imposto glosados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considera que a autuação se deu, exclusivamente, pela inobservância do requisito formal de emissão de documento fiscal pelo contribuinte substituído.

Defende que o mero descumprimento de trâmite formal previsto para a utilização do crédito na escrita fiscal ensejaria a aplicação de multa, já imposta pelo Fisco, mas nunca a perda de crédito legítimo do imposto.

Transcreve excerto de decisão do E. TJMG com intuito de corroborar o seu entendimento.

Argui que, em 99% (noventa e nove por cento) dos casos autuados, as notas fiscais de devolução são eletrônicas, ou seja, são autorizadas pela própria Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais. Entende que tal fato reforçaria a boa-fé do contribuinte na forma de creditamento utilizada.

Conclui ser legítimo o crédito utilizado e que se tem caracterizado mero erro procedimental, ensejando a aplicação de multa já cominada nos presentes autos.

Pugna pela redução das multas aplicadas, por força de ofensa ao não confisco e por força da equidade.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 102/112, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força de protocolo, no período de 01/09/13 a 31/08/16, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem a observância dos requisitos legais.

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

Registra-se que a Autuada, situada no estado de São Paulo, é inscrita no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, na condição de contribuinte substituto tributário.

O trabalho foi desenvolvido com base na análise das GIA-ST, Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) e informações prestadas pelo contribuinte, pela qual o Fisco identificou, dentre os valores lançados no campo “VRDEVOLUÇÃO” da GIA-ST (dedutores do valor do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais), valores que se referiam à devolução de mercadorias realizadas pelos clientes e os que decorreram de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário.

A Fiscalização identificou as operações de devolução de mercadorias efetuadas pelos clientes, às quais não foram acobertadas por notas fiscais emitidas a título de ressarcimento, pelos contribuintes substituídos, e procedeu ao estorno dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

créditos indevidamente aproveitados, tendo em vista o não cumprimento das condicionantes previstas na legislação tributária para tal *mister*.

Constata-se que o estorno dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias de clientes, objeto da autuação, ocorreu por descumprimento dos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02 e da cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93, o qual, tendo sido firmado entre os estados e o Distrito Federal, estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária.

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

### Anexo XV do RICMS/02

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

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

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

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

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

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

I - ao valor do imposto retido, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria diretamente daquele que efetuou a retenção;

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

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

§ 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Na hipótese de saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, o Fisco poderá exigir do remetente a comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário.

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

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

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

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

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

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

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

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

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

(...)

## 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)". (Grifou-se)

O teor da cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93, conforme redação vigente até 30/10/16, do qual os estados de Minas Gerais e São Paulo são signatários, prevê o ressarcimento do ICMS/ST retido na operação anterior em relação às operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada estado disponha sobre o modo de ressarcimento dessas operações:

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

### CAPÍTULO II Do Crédito do Imposto

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

§ 10. Na hipótese de restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o creditamento de imposto relativo à operação própria do remetente será autorizado pelo Fisco, por meio de visto aposto em nota fiscal ou no DANFE emitidos pelo contribuinte, após análise das informações por este apresentadas.

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

Nessa situação, como houve a tributação sem a realização do fato gerador presumido, a legislação do estado de Minas Gerais, disciplina, no art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 supratranscrito, as hipóteses de restituição do tributo pago anteriormente.

Optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, o contribuinte terá que emitir nota fiscal, exclusiva para esse fim, tendo como destinatário o contribuinte substituto tributário escolhido, desde que 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 fins de autorização do ressarcimento, a ser exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

O contribuinte substituto, de posse da nota fiscal visada pela Delegacia Fiscal, poderá creditar-se do ICMS/ST referente às operações de devoluções, abatendo do próximo recolhimento do imposto devido ao estado de Minas Gerais.

Ressalta-se que o contribuinte substituto, *in casu*, a Autuada, somente poderá abater o valor do imposto por substituição devido ao estado de Minas Gerais se estiver de posse da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo contribuinte substituído mineiro.

Cumpra ainda registrar, que todos os procedimentos narrados são de cumprimento anterior ao lançamento do crédito, uma vez que este somente poderá ser escriturado pelo contribuinte substituto após o visto do Fisco previsto no art. 27, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Em relação às devoluções de mercadorias realizadas pelos destinatários mineiros, buscou o Fisco o lançamento das notas fiscais de ressarcimento, emitidas por estes para a Impugnante, que pudessem dar lastro ao aproveitamento de crédito, o que não foi encontrado.

Conforme demonstrado no Auto de Infração, a Impugnante de fato apropriou créditos de ICMS/ST referentes a devoluções de mercadorias sem ter posse de notas fiscais de ressarcimento visadas pela Delegacia Fiscal, abatendo-os do valor

do imposto devido ao estado de Minas Gerais, infringindo a legislação tributária deste estado e, também, o convênio citado.

Portanto, em relação às operações de devolução de mercadorias realizadas pelos destinatários mineiros (contribuintes substituídos), a Impugnante não poderia ter aproveitado os créditos do ICMS/ST destacados nestas notas fiscais porque o direito à restituição do ICMS/ST pelo fato gerador não concretizado é do destinatário mineiro porque foi ele quem suportou o ônus tributário da operação original. Somente poderia a Impugnante aproveitar este crédito se tivesse sido eleita, pelo destinatário, para realizar com ela o ressarcimento do ICMS/ST, conforme o inciso I do art. 24 do Anexo XV do RICMS/02 e de posse da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo destinatário nos moldes do art. 27 do mesmo diploma legal.

Assim, conforme já destacado, identificadas as operações de devolução efetuadas pelos clientes da Autuada e não estando as mesmas acobertadas por notas fiscais de ressarcimento emitidas pelos contribuintes substituídos, a Fiscalização corretamente procedeu ao estorno dos créditos indevidamente aproveitados.

Não merece ainda prosperar a afirmação da Impugnante, em sustentação oral, de que cumpriu as determinações contidas nos arts. 34 e 35, do Anexo XV do RICMS/02.

O presente trabalho fiscal não se refere ao retorno integral de mercadoria não entregue, de que trata os arts. 34 e 35 retro. Em relação às operações de retorno integral de mercadoria, que não tenha sido entregue ao destinatário, a mercadoria retorna ao estabelecimento fornecedor, qualquer que seja o motivo, por meio da própria nota fiscal de venda, não ocorrendo nenhuma alteração na titularidade das mercadorias.

Ocorre que as operações autuadas preencheram todas as etapas da circulação física, deram entrada no estabelecimento do destinatário, tendo este, a partir dessa data, a sua propriedade, ou seja, houve a circulação jurídica da mercadoria e, somente após, a emissão de uma nova nota fiscal, desta vez de devolução. Este fato é, inclusive, reconhecido pela Impugnante em sua Defesa.

Assim, as operações de devolução de mercadorias pelos destinatários são reconhecidas pela Fiscalização, 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 não possuem lastro documental – nota fiscal de ressarcimento – e, tampouco, autorização da Fiscalização, nos termos da legislação tributária pertinente.

Conforme defende a Fiscalização, para a restituição do ICMS/ST, quando a mesma se origina de devolução de mercadorias recebidas em operações interestaduais, o destinatário mineiro deverá emitir, além da nota de devolução, na qual, por óbvio, constará a descrição dos produtos devolvidos, também a nota de ressarcimento a que se refere a cláusula terceira do referido do Convênio ICMS nº 81/93, não havendo, portanto, apenas uma única nota fiscal.

O não cumprimento das obrigações acessórias previstas na legislação mineira impossibilita que o Fisco comprove a regularidade dos créditos lançados pela Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que essa matéria já teve entendimento devidamente firmado pela Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), conforme resposta à Consulta de Contribuinte nº 066/12, a seguir transcrita em parte:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 066/12

CONSULENTE: Tracbel S.A.

(...)

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

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

No mesmo sentido, a resposta da Consulta nº 113/15, cujos excertos são a seguir transcritos:

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Cumpra mencionar que esta matéria esteve em análise neste Conselho de Contribuintes, com aprovação das exigências fiscais, Acórdãos n<sup>os</sup> 20.900/15/2<sup>a</sup>, 21.030/16/2<sup>a</sup>, 21.029/16/2<sup>a</sup>, 21.035/16/2<sup>a</sup>, 21.088/16/2<sup>a</sup>, 22.161/16/2<sup>a</sup>, 22.160/16/2<sup>a</sup>, 22.187/16/1<sup>o</sup>, 22.192/16/1<sup>a</sup>, 21.347/17/2<sup>a</sup>, 21.348/17/2<sup>a</sup>, 22.503/17/1<sup>a</sup> e 22.476/17/3<sup>a</sup>, como se pode verificar, a título de exemplo, no Acórdão a seguir reproduzido:

ACÓRDÃO: 22.476/17/3<sup>a</sup> RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000657699-43

IMPUGNAÇÃO: 40.010143002-57

IMPUGNANTE: HEWLETT-PACKARD BRASIL LTDA

IE: 001422665.00-93

PROC. S. PASSIVO: TÁSSIA RODRIGUES MARTINS/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/JUIZ DE FORA EMENTA

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST ORIUNDOS DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS SEM A OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS, 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 § 2<sup>o</sup>, INCISO I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI AMBOS DA LEI N<sup>o</sup> 6763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME.

Ao contrário do entendimento externado pela Defesa de que a autuação deuse, exclusivamente, pela inobservância do requisito formal de emissão de documento fiscal pelo contribuinte substituído, sendo legítimo o creditamento do imposto, tem-se as seguintes decisões do E. TJMG, relativa à matéria semelhante a dos presentes autos, na qual restou consignado que a legislação arrola procedimentos necessários à verificação do direito do contribuinte em relação ao aproveitamento de créditos de ICMS, recolhidos anteriormente por substituição tributária, relativos a fatos geradores que não se realizarem, os quais não se tratam de meras obrigações acessórias formais ou burocráticas, mas de normas fundamentais à aferição, pelo Fisco, do fato ocorrido. Confira-se:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - REEXAME NECESSÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - LOJAS AMERICANAS - DECADÊNCIA DE PARTE DOS CRÉDITOS

EXEQUENDOS - ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDAÇÃO.

I - A LEGISLAÇÃO ESTADUAL DISPÕE SOBRE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DECORRENTES DO ICMS PAGO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CORRESPONDENTE A FATO GERADOR PRESUMIDO QUE NÃO SE REALIZOU E DISCORRE SOBRE OS PROCEDIMENTOS INDISPENSÁVEIS À VERIFICAÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE, OS QUAIS BUSCAM EVITAR A OCORRÊNCIA DE FRAUDES OU IRREGULARIDADES.

II - O DESCUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE NÃO SIGNIFICA APENAS DESCUMPRIMENTO DE MERA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, MAS ATO QUE ACARRETA A IMPOSSIBILIDADE DE ADEQUADA FISCALIZAÇÃO E IDENTIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS VÁLIDOS A SEREM APROVEITADOS.

III - SE NÃO FORAM OBSERVADOS OS PRECEITOS NORMATIVOS, CORRETA A INVALIDAÇÃO DOS LANÇAMENTOS E A EXIGÊNCIA DO ESTORNO INTEGRAL, INCLUSIVE EM RELAÇÃO AO IMPOSTO SOBRE A OPERAÇÃO PRÓPRIA, UMA VEZ QUE A EXECUTADA SÓ FARIA JUS AOS CRÉDITOS APÓS A CONVALIDAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE RESSARCIMENTO DO ICMS/ST, EM RAZÃO DA SISTEMÁTICA ESPECÍFICA APLICADA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.12.171312-7/001, RELATOR(A): DES.(A) WILSON BENEVIDES, 7ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 30/08/2016, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/09/2016)

(...)

APELAÇÃO CÍVEL/REEXAME NECESSÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - DECADÊNCIA DE PARTE DOS CRÉDITOS EXEQUENDOS - OCORRÊNCIA - ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - IRREGULARIDADE DE PARTE DAS OPERAÇÕES AUTUADAS - MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDAÇÃO - DEVIDAS - SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA.

(...)

- A LEGISLAÇÃO ARROLA PROCEDIMENTOS NECESSÁRIOS À VERIFICAÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE QUE NÃO SE TRATAM DE MERAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS FORMAIS OU BUROCRÁTICAS, MAS DE NORMAS FUNDAMENTAIS À AFERIÇÃO, PELO FISCO, DO CONTROLE ENTRE AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM A INCIDÊNCIA DE ICMS/ST E AS ENVIADAS A OUTROS ESTADOS, A FIM DE QUE SE POSSA IDENTIFICAR EVENTUAL FRAUDE OU IRREGULARIDADE.

(...)

- SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA. (TJMG - AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.09.664519-7/001, REL. DESª. HILDA TEIXEIRA DA COSTA, 2ª CÂMARA CÍVEL,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

JULGAMENTO EM 14/05/2013, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 27/05/2013).

No tocante às exigências das multas de revalidação e isoladas, não prosperam as alegações da Defesa.

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

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

Cumpra ainda destacar que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

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

Ainda, em relação às penalidades cominadas, convém mencionar, por oportuno, que a Lei nº 22.549 de 30 de junho de 2017 (MG de 01/07/2017), em seu art. 56, alterou a redação do 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

Vigência a partir de 01/07/17:

Art. 56 - O caput do inciso I e os incisos XXVI, XXXIV e XXXVII do caput do art. 55 da Lei nº 6.763, de 1975, e os §§ 2º e 5º do mesmo artigo passam a vigorar com a seguinte redação, e fica acrescentado ao caput do artigo o inciso XLVI a seguir:

“Art. 55 - (...)

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto ou sujeita à tributação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com alíquota ou redução de base de cálculo que resulte em carga tributária inferior a 7% (sete por cento), não poderão ser inferiores a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação. (Grifou-se)

Verifica-se que a nova redação do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 passou a prever limites máximo (inciso I) e mínimo (inciso II) para todas as penalidades previstas no art. 55 da citada lei, exceto nos casos de dolo, fraude ou simulação.

Observa-se que o limite máximo da multa isolada refere-se ao imposto incidente na operação ou prestação.

Nesse diapasão, deve-se analisar se é o caso da retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75 foi exigida no percentual de 50% (cinquenta por cento) do imposto indevidamente apropriado. Portanto, o *quantum* exigido é menor que o limite máximo previsto no *novel* § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (duas vezes o valor do imposto incidente). Assim, não há que se efetuar qualquer ajuste na sua exigência.

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Andrea Ferreira Bedran e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Marcelo Nogueira de Morais.

**Sala das Sessões, 22 de agosto de 2017.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente / Revisor**

**Hélio Victor Mendes Guimarães**  
**Relator**

D

21.571/17/2ª