

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

---

Acórdão:	22.559/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000685010-03	
Impugnação:	40.010143320-19	
Impugnante:	Hewlett-Packard Brasil Ltda	
	IE: 001422665.01-74	
Proc. S. Passivo:	Naíla Radtke Hinz dos Santos/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 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 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 6763/75. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/04/14 a 31/08/16, em razão da constatação da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem a observância dos requisitos legais.

Exige-se 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 seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 32/39, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 137/156.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 161/174 opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

***DECISÃO***

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

**Da Preliminar**

A Impugnante solicita a realização de prova pericial para se apurar a cobrança de juros de mora sobre a multa de revalidação, conforme quesitos formulados às fls. 38 e indica, ainda, assistente técnico de seu interesse.

Observa-se que as razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Ainda assim, segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os documentos carreados aos autos pela Fiscalização revelam-se suficientes para a elucidação das questões propostas pela Impugnante.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/04/14 a 31/08/16, em razão da constatação 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.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF nº 10.000020841.10 (fls. 02), Auto de Infração (fls. 04/07), Relatório Fiscal Contábil (fls. 08/12) e os Anexos 1 a 7 (fls. 13/27). Os Anexos 1, 2 e 3 encontram-se reunidos no Anexo 6, em mídia eletrônica - CD (equivocadamente acostado após o Anexo 7, fls. 27).

O trabalho foi desenvolvido com base na análise das GIA-ST, Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) e informações prestadas pelo 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.

Registra-se que a Autuada, situada no estado de São Paulo, é inscrita no cadastro de contribuinte de Minas Gerais como substituto tributário por força de Protocolo.

A Fiscalização verifica as operações de devolução de clientes que não foram acobertadas por notas fiscais de ressarcimento emitidas pelos contribuintes substituídos e procede ao estorno dos créditos indevidamente aproveitados.

A Impugnante, por sua vez, na peça de defesa apresentada, alega, em apertada síntese, que as regras de ressarcimento tratadas nos art. 22 a 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 não são aplicáveis às hipóteses de devolução de mercadorias. Afirma que há diferença entre o ressarcimento de ICMS/ST e a devolução de mercadorias, já que no caso de emissão das notas fiscais de ressarcimento, a que se refere o citado art. 27, não deve haver indicação de mercadoria objeto da operação, uma vez que não há operação de circulação de mercadorias.

Argumenta que, no caso das notas fiscais autuadas, tratam-se de operações em que há circulação de mercadoria e, para estas, o próprio RICMS/02 indica outro procedimento para devoluções, o qual envolve a emissão de notas fiscais que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acompanharão a efetiva circulação física das mercadorias devolvidas e indicarão o destaque do imposto a ser creditado pelo remetente original, incluindo aí o ICMS/ST, não havendo, assim, qualquer necessidade de autorização ou visto fiscal.

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

### 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o caso, correspondente às últimas entradas anteriores ao ato ou fato que lhe deu causa.

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

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

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

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

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

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

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

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

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

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

Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte entregará arquivo eletrônico contendo os registros "10", "11", "88STES",

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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)”. (Grifou-se)

O teor da Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93, do qual os estados de Minas Gerais e São Paulo são signatários, prevê o ressarcimento da substituição tributária nas 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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 ressarcimento 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 das operações de devoluções, abatendo do próximo recolhimento do imposto devido a Minas Gerais.

Ressalta-se que o contribuinte substituto, *in casu*, a Hewlett-Packard Brasil Ltda. somente poderá abater o valor do imposto por substituição devido a Minas Gerais se estiver de posse da nota fiscal de ressarcimento do 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 substituto após o visto previsto no art. 27, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

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

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

Portanto, nas operações de devolução de mercadorias pelos destinatários mineiros, a Impugnante não poderia ter aproveitado os créditos do ICMS/ST destacados nestas notas fiscais porque o direito à restituição do ICMS/ST por fato gerador não concretizado é do destinatário mineiro 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nota fiscal de ressarcimento emitida pelo destinatário nos moldes do art. 27 do mesmo diploma legal.

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

Não merece prosperar, ainda, a afirmação da Impugnante de que o próprio RICMS/02 indica outro procedimento para as operações de devoluções, citando as determinações do art. 34, do Anexo XV do RICMS/02 e art. 78 do mesmo diploma legal.

O presente trabalho fiscal não se refere ao retorno integral de mercadoria não entregue, ou seja, devolução de toda a carga remetida, sem recebimento/entrada no destinatário. Corretamente argumenta a Fiscalização que nas operações de retorno integral de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, a mercadoria retorna ao estabelecimento fornecedor, qualquer que seja o motivo, através 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.

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, onde, por óbvio, constará a descrição dos produtos devolvidos, também a nota de ressarcimento a que se refere a cláusula terceira do referido do Convênio nº 81/93, não havendo, portanto, apenas uma única nota fiscal.

O não cumprimento das obrigações acessórias previstas na legislação mineira impossibilitam que o Fisco comprove a regularidade de seus créditos.

Observa-se que essa matéria já teve entendimento devidamente firmado pela Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), na 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 inoportunidade 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 Consulta nº 113/15, abaixo transcrita em parte:

(...)

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 inoportunidade 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).

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 arpejo das previsões legais.

Cumpra mencionar que esta matéria esteve em análise no CC/MG em diversos PTAs com aprovação das exigências fiscais, como se pode verificar, a título de exemplo no Acórdão a seguir:

ACÓRDÃO: 22.178/16/1ª

RITO: ORDINÁRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PTA/AI: 01.000406405-05

IMPUGNAÇÃO: 40.010139833-93

IMPUGNANTE: VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA.

IE: 074275474.00-63

PROC. S. PASSIVO: HELOISA GUARITA SOUZA/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/JUIZ DE FORA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. 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, 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 POR MAIORIA DE VOTOS

No que diz respeito à exigência cumulativa de multas de revalidação e isoladas, não cabe razão à Defesa, que alega tratar-se do que se denomina princípios da proibição do *bis in idem* e da consunção, em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

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.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada obteve autorização do Poder Judiciário deste estado, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, 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 TRIBUTOS DEVIDO, PERMITE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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;

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, 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.

Em relação aos juros de mora, equivocou-se a Impugnante ao afirmar que não incidem sobre a multa de revalidação em razão de não integrarem o crédito tributário. A incidência dos juros de mora sobre a multa de revalidação encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais:

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

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

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

O art. 113 do CTN afirma que *“a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”*, bem como que *“a*

*obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.*

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que a multa de mora não compõe o crédito tributário, já que ainda não transcorreu o prazo para o seu pagamento e que, por consequência, não estaria sujeita aos juros de mora.

Cabe destacar, ainda, que a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, conforme previsto no art. 142 do CTN, sendo dever de ofício da Autoridade Administrativa a aplicação estrita da legislação tributária.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento apresentado da Tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra.

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

Rachel Mira Lagos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Adolfo Eliazar de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

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

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**

D

CC/MG