

Acórdão: 22.577/17/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000699166-49  
Impugnação: 40.010143433-21  
Impugnante: Sonopress - Rimo Indústria e Comércio Fonográfica S.A.  
IE: 503774070.01-73  
Proc. S. Passivo: Wagner Silva Rodrigues/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/RJ

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. Constatação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária em razão da utilização, em forma de créditos, de valores indevidos e irregularmente lançados nas GIA/ST, mais especificamente no campo 14 (ICMS devolução de mercadorias). Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multas 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 recolhimento a menor de ICMS por substituição tributária devido ao estado de Minas Gerais, no período de abril de 2012 a setembro de 2016, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devolução de mercadorias, uma vez que descumpridos os requisitos legais.

Exige-se 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 72/95, acompanhada dos documentos de fls. 96/168, sob os seguintes argumentos, em síntese:

- há improcedência do trabalho fiscal, pois devolução e restituição são procedimentos distintos, não podendo ser aplicada a mesma norma a situações distintas;

- as operações de devolução não estão abrangidas pelas normas da restituição do ICMS/ST e seus procedimentos não envolveriam a repetição de indébito, mas a anulação dos efeitos de uma operação cancelada;

- é inadmissível que numa operação de devolução, o imposto possa ser objeto de pedido de restituição pelo sujeito substituído, pois este procedimento caracterizaria o enriquecimento ilícito;

- é indevida a aplicação de duas penalidades em decorrência de um único fato gerador, não podendo permanecer a cobrança das multas de revalidação e isolada;
- a cobrança das referidas multas seria inconstitucional;
- acrescenta que a cobrança de penalidades no percentual de 150 % (cento e cinquenta por cento) é confiscatória conforme já definido pelo STF – Supremo Tribunal Federal.

Por fim, requer a improcedência da ação fiscal e, subsidiariamente, a exclusão ou diminuição da multa isolada.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 169/184, refutando os argumentos da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

### **Da Preliminar**

#### **Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Desse modo, não se justifica a alegada nulidade do Auto de Infração, nem mesmo se vislumbra, no caso, cerceamento de defesa, razão pela qual rejeitam-se as prefaciais arguidas.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS por substituição tributária devido ao estado de Minas Gerais, no período de abril de 2012 a setembro de 2016, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devolução de mercadorias, uma vez que descumpridos os requisitos legais.

A Autuada defende a improcedência da ação fiscal, alegando que as situações de “devolução” e “restituição” são distintas e que, portanto, suas normas não são comumente aplicáveis.

Assim, afirma ter se apropriado do crédito do ICMS/ST como medida para fins de anular os efeitos do negócio jurídico desfeito entre as partes.

Entretanto, razão não lhe assiste, como adiante se verá.

As normas que regulam a restituição são perfeitamente aplicáveis aos casos de devolução, objeto da presente peça fiscal e, portanto, não respaldam os procedimentos utilizados pela Impugnante.

Nesse diapasão é necessário apontar a inconsistência nas justificativas apresentadas nos autos, com relação à existência ou não do fato gerador presumido na situação de devolução.

A Impugnante assevera que tanto na restituição quanto na devolução, o fato gerador presumido não ocorre (fls. 84).

Lado outro, separa a situação de devolução das hipóteses de inoccorrência do fato gerador presumido, elencadas nos incisos do art. 23 do Anexo XV do RICMS/02 (fls. 91).

Justifica, explicando que o próprio RICMS/02 não qualifica a devolução como uma das situações em que o fato gerador presumido não ocorre, recebendo tratamento próprio no art. 76 do RICMS/02.

Todavia, razão não assiste à Defesa, pois o retrocitado artigo trata do procedimento a ser adotado quando a mercadoria for devolvida por não contribuinte, não sendo esse o caso dos autos. Examine-se:

RICMS/02.

Art. 76. O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor rural ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal, poderá apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, nas seguintes hipóteses:

(...)

(Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, o dispositivo regulamentar supracitado regula as devoluções por particular, produtor rural ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal.

O Auto de Infração em exame, diferentemente, trata de devoluções efetuadas por contribuintes.

As operações de devoluções de mercadorias emitidas com notas fiscais de terceiros preencheram todas as etapas da circulação física: inicialmente, a Autuada emite uma nota fiscal de venda de mercadorias para seus clientes mineiros (destinatários), sendo que as mercadorias transitam entre os estados, os destinatários dão entrada em tais produtos tornando-se seus proprietários, ocorrendo, portanto, o fato gerador do imposto.

Nessa etapa, observa-se a circulação jurídica da mercadoria e, somente após, há a emissão de uma nova nota fiscal, pelo destinatário mineiro, que se torna remetente da devolução das mercadorias compradas.

No caso em exame, inexistiu a saída subsequente do estabelecimento do destinatário, fato gerador presumido que ocorreria no futuro, motivador da antecipação do imposto.

Este fato gerador presumido, qual seja a operação de venda a terceiros pelo contribuinte mineiro, não ocorreu, havendo uma operação de devolução, não prevista ou presumida no instituto da substituição tributária.

Nestes casos, o art. 150, § 7º da Constituição da República de 1988 (CR/88) disciplina:

CR/88

Art. 150 (...).

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

(...)

(Grifou-se).

O dispositivo constitucional não expressa que o fato ocorrerá posteriormente, mas sim, apresenta a suposição de que ocorra, sendo “presumido”, portanto, o fato gerador.

Diante da não consumação deste fato posterior, verifica-se que o fato gerador presumido não ocorreu, afastando a justificativa da Impugnante de que na situação de devolução há ou não inoccorrência do fato gerador presumido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a mercadoria que iria, a princípio, ser comercializada na unidade da Federação para a qual o imposto foi antecipado (estado de Minas Gerais), retornou ao estabelecimento de origem (no estado do Amazonas), por meio de devolução.

Destaca-se que a citada hipótese está prevista art. 23, inciso I, Anexo XV do RICMS/02. Confira-se:

Anexo XV - RICMS/02.

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;

(...).

(Grifou-se).

Para a formação do valor total na nota fiscal de devolução, emitida pelo substituído mineiro, não deverá ser somado o valor do ICMS/ST informado na nota fiscal de compra, ao contrário da alegação da Autuada de que deve haver recomposição do preço praticado entre as partes, com fins de neutralização do ICMS/ST repassado.

Assim, refuta-se a argumentação de que as operações de devolução autuadas não são regidas pelas normas de restituição, pois, não tendo ocorrido o fato gerador presumido, amoldam-se à hipótese do art. 23, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02, existindo consequente direito ao substituído de requerer restituição.

Cumpra registrar que caso a operação de devolução interestadual seja elencada pelas hipóteses do art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, o lançamento do crédito tributário encontra-se plenamente vinculado, obedecendo ao princípio previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação, cabe exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez ter sido ele que suportou o encargo financeiro (ônus) da respectiva retenção. Assim, somente ele poderá pleiteá-lo junto ao seu estado (*in casu*, Minas Gerais).

O art. 24, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, elenca as hipóteses de restituição do tributo recolhido anteriormente. Veja-se:

Anexo XV - RICMS/02.

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.

(...)

(Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A escolha da modalidade cabe somente ao contribuinte substituído, que optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, terá que emitir nota fiscal, exclusiva para esse fim, tendo como destinatário o contribuinte substituto tributário escolhido, desde que o mesmo esteja inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS deste estado, e ainda, que cumpra todas as formalidades estabelecidas na legislação mineira.

A referida nota fiscal deve ser apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para fins de autorização do ressarcimento, na forma de visto, a ser exarado na própria nota fiscal, ou no respectivo Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica - DANFE.

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

Ressalta-se que o contribuinte substituto somente poderá abater o valor do imposto por substituição devido à Minas Gerais se tiver de posse da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo substituído mineiro.

Registra-se, por oportuno, 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, ao teor do art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Examine-se:

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS, a título de substituição tributária, efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR).

(GRIFOS ACRESCIDOS).

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS" (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Wagner Silva Rodrigues e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 02 de agosto de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Revisor**

**Vander Francisco Costa**  
**Relator**

CC/MG