

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.105/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000993545-25  
Impugnação: 40.010146130-18  
Impugnante: Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos  
IE: 058997909.02-44  
Proc. S. Passivo: Renata Correia Cubas/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

### **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 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 pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS por substituição tributária devido ao estado de Minas Gerais, no período de junho de 2013 a outubro de 2017, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devolução de mercadorias sem a observância dos requisitos legais.

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 mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 78/109, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 175/181.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

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

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento. Aduz haver violação expressa ao art. 142 do CTN e ao art. 89, inciso V do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários

Administrativos – RPTA, uma vez embasado em presunção; que o art. 27 da Parte I do Anexo XV do RICMS/02 não estabelece regras específicas para devoluções; e, teria utilizado acertadamente dos pressupostos previstos no art. 34 do mesmo diploma legal.

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), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08 e assim, não há configuração da alegada presunção e nem defeito de capitulação na constituição do crédito tributário.

E assim se reporta ao tema a diligente Fiscalização na manifestação nos autos:

Equivoca-se a Impugnante ao afirmar que o lançamento fiscal em questão foi realizado a despeito do art. 142 do CTN, em função da não identificação do fato gerador e de falta de fundamentação legal. O fundamento da presente autuação foi o aproveitamento indevido de créditos pela Impugnante, o que acarretou o recolhimento a menor do ICMS/ST nas operações do período.

Não se trata aqui de uma presunção de fato gerador do ICMS/ST, mas simplesmente da constatação de que o ICMS/ST foi recolhido a menor por ter seu valor abatido com créditos indevidos.

Não procede a alegação de que o Fisco se apoiou em procedimentos fiscais não aplicáveis ao caso para descaracterizar as devoluções levadas a efeito, fundamentado no art. 34 do Anexo XV do RICMS/02, combinado com os arts. 22 a 27 do mesmo Anexo, como também se equivoca a Impugnante quanto à aplicação destes últimos artigos no caso concreto.

Tais dispositivos se referem à restituição do ICMS/ST e aos procedimentos aplicáveis quando da ocorrência de devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, o que significa dizer que estão diretamente ligados à matéria da presente autuação.

Outro argumento improcedente da Impugnante é a ofensa mais uma vez ao art. 142 do CTN, com a violação do seu parágrafo único, que determina que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Justamente por ser uma atividade vinculada, ou seja, que deve seguir estritamente a previsão legal, é que não se considerou correta a forma como se apropriou

dos créditos de ICMS/ST na devolução de mercadorias.

Em relação à essas operações de devolução de mercadorias por parte dos destinatários, não se exigiu que a Impugnante tivesse adotado os procedimentos previstos nos arts. 22 a 27 do Anexo XV porque claro está, até para ela, que este procedimento caberia aos destinatários mineiros.

Induvidoso 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.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

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 junho de 2013 a outubro de 2017, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devolução de mercadorias sem a observância dos requisitos legais.

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 mesma lei.

O trabalho foi desenvolvido com base na análise das GIA-ST (Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS - Substituição Tributária), 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, deve o destinatário suportar o ônus tributário, que não é o caso dos autos. Argumenta, que as notas fiscais autuadas abarcam 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 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 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", "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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ressarcimento do contribuinte omissor, 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.

É correto firmar a existência de duas principais hipóteses da não realização do fato gerador presumido. A primeira é clássica, revenda da mercadoria para outra unidade da Federação, configurando alteração geográfica na localização do consumidor final. A segunda, menos comum, mas possível, o perdimento da mercadoria, mudando a logística da tributação da cadeia comercial e incidência da margem de lucro dentre as etapas da circulação.

E, não menos lógico, a terceira, devolução da mercadoria após transposição do domínio sobre os estoques do destinatário. Ou seja, internalizada no estabelecimento do adquirente e somente não comercializada com o consumidor final presumido por motivos alheios aos interesses iniciais do comerciante varejista.

Nota-se, que a devolução muito se assemelha com as duas formas mais comuns de não realização do fato gerador presumido, expostas anteriormente, no que concerne ao desfazimento inicial negocial. Em todos os três processos a cadeia é encerrada antes da venda ao consumidor final, interrompendo não somente o ciclo comercial, mas toda a sistemática desenhada para essa modalidade de apuração e pagamento de tributo.

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, conforme discriminado nos documentos fiscais. Assim, somente ele poderá pleiteá-la junto ao seu estado.

O fato do desfazimento do negócio, seja ele integral ou parcial, não pode ser motivador de procedimentos que cerceiem o controle fiscal implementado pelo estado. Há de se observar o precedente recolhimento do tributo em favor do estado destinatário, com inclusão desse no valor do produto. Ainda, que as mercadorias foram internalizadas nos estoques dos destinatários, auferindo a legalidade da transposição física prevista na regulamentação da sistemática da substituição tributária, por conseguinte, o desfazimento negocial passa pela citada regulamentação disposta na legislação mineira.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante repisar, as situações de inoccorrência do fato gerador nos casos de antecipação do tributo mediante o instituto da substituição tributária. Como conhecido, nesses casos, o imposto é recolhido pelo remetente das mercadorias considerando a venda a consumidor final do estado do destinatário e permite o ressarcimento da parcela relativa à antecipação quando o fato gerador não se realizar.

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 Johnson & Johnson do Brasil, 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 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 da Parte Geral 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. 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, por meio da própria nota fiscal de venda, não ocorrendo nenhuma alteração na titularidade das mercadorias.

Assim diligentemente manifesta a Fiscalização:

Em relação à essas operações de devolução de mercadorias por parte dos destinatários, não se exigiu que a Impugnante tivesse adotado os procedimentos previstos nos arts. 22 a 27 do Anexo XV porque claro está, até para ela, que este procedimento caberia aos destinatários mineiros.

Estes é que poderiam ter solicitado a restituição, ao seu próprio estado, do imposto recolhido referente a fato gerador presumido que não se confirmou e, dentre outras, optando pela modalidade de ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, poderiam escolher qualquer fornecedor cadastrado como substituto tributário, inclusive a Impugnante, para com ele efetuar a operação de ressarcimento.

Confunde-se, portanto, claramente a Impugnante nesta questão. O que se verifica é que nenhuma das notas fiscais relacionadas na GIA-ST tinha sido emitida pelos destinatários mineiros com o fim de ressarcimento, nos moldes dos arts. 22 a 27 do Anexo XV, para que, de posse delas, pudesse abater tais valores no montante de ICMS-ST a recolher para o estado de Minas Gerais. Tampouco exigiu-se que ela entrasse com pedido de restituição a Minas Gerais, direito, inclusive, que de nenhuma forma lhe assiste porque o valor deste imposto foi repassado para os destinatários mineiros nas operações originais e somente estes poderiam solicitar sua restituição.

Para comprovar que recebia notas fiscais de devolução com destaque do ICMS-ST proporcional às devoluções, a Impugnante anexou documentos aos autos, sob o título de “doc. 02”.

Independentemente do que se pretende provar com o conteúdo deste anexo, pela própria análise das notas fiscais eletrônicas de devolução que foram relacionadas na GIA-ST, é possível verificar que houve o destaque do ICMS-ST. Destaque este que deve ser feito quando tal imposto seja devido ao estado de destino, no caso, São Paulo, e conforme a legislação deste.

Mas a existência do destaque do ICMS/ST nas notas fiscais de devolução emitidas pelos destinatários mineiros não dá direito à Impugnante, que nas operações de venda originais figurou como substituta tributária, de, por conta própria, se creditar destes valores. Primeiro porque, como dito anteriormente, quem assumiu o ônus tributário na operação original foi o destinatário mineiro e somente este detém o direito de pedir restituição destes valores. E segundo, se for devido o ICMS/ST nestas operações, conforme a legislação tributária do estado de São Paulo, jamais ele poderia ter sido utilizado para abater o saldo do imposto devido ao estado de Minas Gerais.

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.

Dessa forma, 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 Convênio ICMS 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. E tais exigências não limitam o direito ao crédito, apenas permitem ao Fisco ter o controle dessas operações, na medida em que tem o dever de verificar a correção nos cálculos, a movimentação quantitativa das mercadorias e o recolhimento do imposto a favor da unidade da Federação de destino das mercadorias, dependendo de cada fato gerador presumido que não se realizou, bem como da modalidade de restituição escolhida.

## 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), 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 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 Consulta nº 113/15, transcrita em parte a seguir:

(...)

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 arpejo das previsões legais.

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

ACÓRDÃO: 22.178/16/1ª RITO: ORDINÁRIO

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 das multas de revalidação e isolada, não cabe razão à Defesa, que alega inadequadas aos fatos reais, uma vez tratar-se de operações de devolução e não de creditamento do imposto como cobrado, além de entender aplicável o princípio do não confisco.

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.

Observa-se que o procedimento irregular adotado no lançamento de equivocados documentos fiscais de devolução a crédito na GIA-ST, interferiu no saldo mensal a recolher a título de ICMS/ST para o estado de Minas Gerais, ou seja, acarretou na apuração, o recolhimento a menor do tributo nos moldes capitulados na legislação de regência do descumprimento da obrigação principal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Repisa-se que a modalidade de creditamento do ICMS/ST adotado nas devoluções gerou o recolhimento a menor do tributo e a este fato se relacionam as multas, pois abrangem os efeitos dos atos ilícitos.

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, emendada da seguinte forma:

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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/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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Relator) e Lilian Cláudia de Souza, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir a majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 06 de novembro de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator designado**

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.105/18/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000993545-25	
Impugnação:	40.010146130-18	
Impugnante:	Johnson & Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos	
	IE: 058997909.02-44	
Proc. S. Passivo:	Renata Correia Cubas/Outro(s)	
Origem:	DF/Pouso Alegre	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

No tocante à majoração da Multa de Revalidação para 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST devido, sua capitulação legal se encontra no § 2º, inciso I, do art.56 da Lei nº 6.763/75, cuja redação está transcrita a seguir, com a finalidade de se evidenciar os argumentos desfavoráveis à sua aplicação *in casu, in litteris*:

Lei nº 6.763/75

Art.56

(...)

§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; (grifou-se)

Segundo o que se pode inferir da redação textual do preceito normativo, o legislador ordinário utilizou a seguinte expressão “**por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido**”, logo, em uma interpretação gramatical restritiva, isso significa que a condição tipificada da causa de majoração da multa tributária, como ilícito tributário, é apenas de que haja a não-retenção ou a falta de pagamento do ICMS/ST pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

Ainda que seja razoável a interpretação dada pelo Fisco mineiro à hipótese prevista no § 2º, I, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, no sentido de se compreender a inclusão da hipótese de pagamento parcial do ICMS/ST, como causa de majoração da Multa de Revalidação sob análise, é inquestionável que configura interpretação ampliativa da causa de majoração da penalidade fiscal, visto que, ante o enfoque da Fiscalização, a lei diz menos do que deveria dizer, quando ao se contemplar a expressão “falta de pagamento do imposto retido”, queria significar “falta de pagamento **integral** do imposto retido”.

Sem embargo, como a conduta do contribuinte ou responsável tributário *in casu* foi a de recolher ou reter o ICMS/ST em valor inferior ao que se exige no Auto de Infração, devido ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST de devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais.

Em preito ao princípio da segurança jurídica e do princípio da tipicidade cerrada, toda a interpretação sobre o amoldamento da conduta do contribuinte à hipótese prevista no preceito normativo da penalidade fiscal deve ser restritiva, sob pena de se ampliar a subjetividade de análise do operador do direito, quando se impõe sanção tributária ao contribuinte.

Acaso se permitisse a utilização demasiada de conceitos indeterminados pelo criador da norma, que facultassem uma generalização das hipóteses de ilícito tributário, ou ainda se permitisse a interpretação extensiva pela incidência de hipóteses assemelhadas, porém não coincidentes com a letra da lei, pelo operador da norma, o resultado seria o mesmo, qual seja a insegurança jurídica ao contribuinte, que poderia ou não ser penalizado pela legislação tributária, ao alvitre das oscilações de entendimentos dos julgadores ao longo do tempo.

Por um lado, se é certo que o art.136 do CTN prevê que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, ou seja, que haja a consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva) do ilícito tributário, à semelhança o mesmo tipo de tratamento deveria ser dado pelo operador do direito à descrição objetiva das condutas deflagraadoras de multas pecuniárias punitivas ou indenizatórias, no bojo dos tipos regulados pelo Direito Tributário Penal. Este tipo de acepção das infrações tributárias privilegia o princípio implícito da tipicidade cerrada das formas, como limitação ao poder de tributar do Estado.

Em um cotejo comparativo, quando o legislador quis regular explicitamente a hipótese de pagamento a menor do imposto, além daquela referente à falta de pagamento, fez enumeração de todas essas hipóteses na redação textual do dispositivo legal, sem economizar palavras, conforme se pode perceber do próprio inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, *in litteris*:

**Lei nº 6.763/75**

Art. 56

(...)

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

(...) (sem destaques no original)

Ainda que no prêmio do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não exista a previsão de pagamento parcial ou integral do ICMS/ST, *data venia*, aos entendimentos em contrário, a regra de capitulação da penalidade fiscal da Multa de Revalidação é a previsão de que incida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto cobrado no Auto de Infração.

Logo, se existe uma hipótese de majoração desta Multa de Revalidação ao elevado patamar de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto incidente na operação ou prestação, o mínimo que se exige é a observância de seu preceito normativo autorizador do aumento do imposto. E esse preceito normativo pode, sim, restringir sua aplicação, unicamente, à hipótese de falta de pagamento integral ou de retenção integral do ICMS/ST.

Caso contrário, *concessa venia*, arrisca-se uma vulgarização na utilização da causa de majoração da Multa de Revalidação, a ponto de constituir a regra principal de cobrança, enquanto a hipótese exceptiva, paulatinamente, passaria a ser a incidência do percentual de 50% (cinquenta por cento) do *caput* do art.56 da Lei nº 6.763/75.

Explica-se melhor. A hipótese do *caput* do art.56 da Lei nº 6.763/75 é a de admoestar o contribuinte inadimplente a recolher, voluntariamente, para o erário mineiro o imposto devido a cada competência fiscal, dentro do prazo de vencimento da obrigação tributária. Destarte, nesta hipótese, pouco importaria se houvesse o recolhimento parcial ou integral do ICMS, porque, de todo modo, implicaria na necessidade de se acionar a máquina burocrática estatal, dentro dos parâmetros legais, para exigir o que é devido ao estado de Minas Gerais.

Lado outro, na hipótese do § 2º, I, do art.56 da Lei nº 6.763/75, a não-retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST implica na ausência de escrituração contábil-fiscal pelo estabelecimento alienante da mercadoria, que deu entrada no estabelecimento adquirente, e também na falta de preenchimento adequado do documento fiscal que acoberta essa operação mercantil. Assim sendo, a retenção ou falta de pagamento do ICMS/ST dificulta, em demasia, o trabalho da Fiscalização Fazendária Estadual, consistindo, pois, em conduta infratora mais gravosa, àquela prevista no *caput* do art.56 da Lei nº 6.763/75.

Nada obstante, já a conduta do contribuinte de reter a menor o valor do ICMS/ST ou de realizar pagamento em montante inferior ao declarado ao Fisco mineiro, não é tão grave, quanto à conduta descrita anteriormente, desde que se anteveja o caráter pedagógico à Multa de Revalidação, visto que na hipótese do inciso I do § 2º do art.56 da Lei nº 6.763/75, o contribuinte teria envidado esforços para cumprir suas obrigações acessórias e, ainda que irregulares, sob a ótica fiscal, denunciam a existência da operação mercantil, com informações a ela referentes, o que não causa tamanha dificuldade no trabalho da Fiscalização.

Por um lado, o regime de substituição tributária facilita o trabalho de arrecadação fiscal, quando permite a concentração de todo o trabalho dos agentes fiscais em uma única etapa de circulação econômica do bem, resultando em um índice menor de evasão fiscal dos contribuintes, naqueles segmentos econômicos, em que haja uma predominância de certos fabricantes (substitutos) e uma pulverização dos comerciantes (substituídos), dentro do Estado de Minas Gerais, como, por exemplo, no ramo de cigarros, veículos, bebidas, dentre outros.

Sem embargo, no outro lado da moeda, existe uma concentração das obrigações acessórias do contribuinte substituído do ICMS/ST para o contribuinte substituto, além da dificuldade de se precisar com exatidão a base de cálculo de uma

obrigação tributária futura, o que engendra sérias divergências de interpretação na legislação tributária vigente entre o contribuinte substituto e o estado arrecador do imposto devido.

Por consequência lógica, no regime de substituição tributária, a conduta infratora de não reter o imposto sempre será mais gravosa, e até mesmo por se calcar em uma operação futura, dependerá de cálculos mais complexos para se apurar o *quantum* devido do ICMS/ST, quando haja a omissão na declaração de informações pelo contribuinte substituto, como, v.g., o cálculo reverso para a apuração de omissão de receita de ICMS/ST, o que significa, necessariamente, mais horas de trabalho do agente fiscal. Pior ainda seria, sob este enfoque, a cobrança de ICMS/ST incidente sobre as operações interestaduais, quando não ocorra a declaração de informações ao Estado destinatário da mercadoria.

Salvo melhor juízo, é essa a razão pela qual se pode considerar como imprecisão técnica a interpretação ampliativa da hipótese de “*não-retenção ou falta de pagamento do imposto devido*”, para se abarcar a conduta de retenção ou pagamento parcial do imposto devido pelo contribuinte substituto ou pelo responsável tributário.

**Sala das Sessões, 06 de novembro de 2018.**

**Erick de Paula Carmo  
Conselheiro**