

Acórdão: 22.288/19/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001206822-63  
Impugnação: 40.010148470-94  
Impugnante: Scania Latin América Ltda  
IE: 487195599.01-60  
Proc. S. Passivo: Humberto Castagna/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/SP

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR.** Constatação fiscal de retenção e 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 nos campos 14 (ICMS devolução de mercadorias) e 15 (ICMS ressarcimento). **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo 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 o recolhimento a menor do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, na condição de substituta tributária por força de protocolo/convênio, decorrente das remessas interestaduais de mercadorias para contribuintes mineiros, em virtude do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST das devoluções dessas mercadorias sem observância dos requisitos legais, no período de 01/06/14 a 31/12/17.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000.028.834-89 (fls. 02); documentos entregues em decorrência da intimação efetuada pelo AIAF (fls. 07/83); Auto de Infração-AI (fls. 85/93); Relatório Fiscal (fls. 94/100); Anexo “A” – Demonstrativo Anual do Crédito tributário (fls. 102); Anexo “B” – Demonstrativo Mensal do Crédito tributário (fls. 104/105); Anexo “C” – Demonstrativo do Crédito Tributário por Nota Fiscal (fls. 107/156); Anexo “D” – Cópia dos DANFEs por amostragem (fls. 158/244); Anexo “E” – Cópia das GIAs/ST (fls. 246/363) e Anexo “F” – Mídia eletrônica - CD (fls. 365).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 366/374, acompanhada dos documentos de fls. 375/708, com os seguintes argumentos, em síntese:

- solicita a conversão do julgamento em diligência sob o fundamento de que é vedado ao Fisco ignorar a totalidade do ciclo operacional, sob pena de cobrança a maior e ou violação do princípio constitucional da não cumulatividade;

- relata que a Fiscalização apurou o ICMS/ST mediante o confronto entre os valores oriundos de operações que não se consumaram, uma vez que houve a devolução das respectivas mercadorias pelo contribuinte substituído, sediado no estado de Minas Gerais;

- assevera que a Fiscalização, em momento algum, apontou que não houve a efetiva devolução das mercadorias pelos contribuintes substituídos, bem como não apresentou qualquer pedido de ressarcimento do ICMS/ST formulado pelos contribuintes substituídos em Minas Gerais;

- aduz que o Auto de Infração em exame fundamenta-se na hipótese de que a Impugnante não cumpriu a legislação de regência para regularizar a situação das mercadorias devolvidas;

- acrescenta que pautou seu procedimento no princípio da não cumulatividade e, portanto, as exigências fiscais relativas ao imposto e multas não podem subsistir;

- discorre acerca do princípio da verdade material que norteia o processo administrativo;

- enfatiza que em relação ao Processo Tributário Administrativo, a busca da verdade acentua-se, sendo imprescindível verificar se ocorreu o fato gerador do tributo exigido;

- sustenta que no Auto de Infração em exame é incontável e incontroverso a inocorrência da consumação do fator gerador do imposto, uma vez que as mercadorias foram devolvidas;

- ressalta que a Fiscalização não questionou a veracidade da premissa segundo a qual as mercadorias foram efetivamente devolvidas pelo contribuinte substituído, tornando a questão incontroversa;

- salienta que art. 5º, inciso LV da Constituição da República de 1988 – CR/88, consagrou o direito à ampla defesa e a produção de todas as provas em direito admitidas são indissociáveis;

- transcreve doutrina acerca dos princípios constitucionais retro citados;

- reproduz jurisprudência que define como única hipótese de restituição do tributo a não ocorrência do fato gerador presumido;

- acrescenta que caso tenha descumprido algum dever instrumental ao fazer prevalecer o princípio da não cumulatividade em sua escrita fiscal, poderia ser autuada por descumprimento de obrigação acessória, mas não pela falta de recolhimento do imposto;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- discorda da aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada, sob o entendimento que tais exigências caracterizam *bis in idem*.

Requer:

- o cancelamento das exigências consubstanciadas no Auto de Infração em exame ou;

- subsidiariamente, a exclusão das multas exigidas sob pena de *bis in idem*, ou ao menos o afastamento da multa isolada aplicada em atenção à materialidade das alegadas infrações.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 717/738, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, na condição de substituta tributária por força de protocolo/convênio, decorrente das remessas interestaduais de mercadorias para contribuintes mineiros, em virtude do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST das devoluções dessas mercadorias sem observância dos requisitos legais, no período de 01/06/14 a 31/12/17.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I do citado artigo e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI ambos da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se de início que a Impugnante requer a conversão do julgamento em diligência.

Todavia tal solicitação não merece prosperar.

Verifica-se que a Defesa não apresentou os pontos que entende necessários serem esclarecidos e, ademais o lançamento do crédito tributário está demonstrado de forma clara e objetiva, de forma que o Sujeito Passivo teve ciência de quais dispositivos foram infringidos, a capitulação legal das multas aplicadas e a origem do valor do ICMS/ ST e multas exigidas.

Destaca-se, por oportuno, que o fundamento do requerimento para diligência, passa por questões a serem demonstradas pela Impugnante, mediante juntada de documentos de sua escrita e demonstração contábil.

A apuração dos valores exigidos foi dividida em anexos com planilhas demonstrativas dos valores devidos, informação da capitulação legal das multas aplicadas e percentual de cada multa.

Todos os valores apurados foram retirados de dados e documentos apresentados pela própria Contribuinte, sendo que nenhum valor foi arbitrado ou presumido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às exigências apontadas no Auto de Infração em exame, essas decorrem de duas hipóteses distintas:

I – a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST é efetivamente entregue ao destinatário e, posteriormente, devolvida ao remetente por meio da emissão de um novo documento fiscal, destinado a acobertar a saída de tais mercadorias do estabelecimento comprador, em retorno ao vendedor;

II- a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST não chega sequer a ser entregue ao destinatário, portanto não se aperfeiçoa a transferência jurídica de sua posse/propriedade e, tampouco, do ônus referente ao tributo sobre ela incidente, retido/recolhido por substituição tributária pelo remetente.

Pertinente destacar, que é pacífico na jurisprudência que somente o contribuinte que assume o ônus financeiro do tributo tem competência para pedir sua restituição/compensação ao sujeito ativo da obrigação tributária.

Por conseguinte, nos casos em que a legislação atribui ao remetente a responsabilidade tributária por substituição, relativamente ao ICMS incidente nas etapas subsequentes da cadeia de circulação da mercadoria, configuram-se duas distintas possibilidades de restituição do tributo destacado/recolhido, as quais dão origem a dois procedimentos absolutamente diversos.

Na hipótese em que ocorre a efetiva entrega da mercadoria ao destinatário, bem como a posterior devolução dos produtos, por meio de nota fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, ainda que tal documento fiscal apresente as informações referentes ao ICMS/ST, este não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário, uma vez que existe procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese, diverso daquele adotado pela Autuada.

Oportuno, registrar, que nessa hipótese transferiu-se o ônus financeiro, (somado ao valor total da nota fiscal) do ICMS/ST ao destinatário, não obstante a inocorrência do fato gerador presumido.

Assim sendo, verifica-se que o estorno dos créditos relacionados às mercadorias recebidas e devolvidas pelos destinatários mineiros, objeto da autuação, ocorreu por descumprimento aos 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. Examine-se:

### ANEXO XV – RICMS/02 – DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

(...)

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação; (grifou-se).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Contribuintes do ICMS deste Estado; (Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017)

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. (Grifou-se).

Art. 24. O valor do imposto poderá ser restituído mediante: (Efeitos a partir de 01/10/2018):

I -

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

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

§ 1º O contribuinte poderá se ressarcir junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado:

I - na hipótese de que trata o inciso I do caput do art. 23 desta parte, sendo que na hipótese em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo para outra unidade da Federação e o valor do imposto devido a unidade federada de destino for inferior ao montante do imposto cobrado pela unidade de origem, a restituição será realizada por meio do ressarcimento junto ao fornecedor da mercadoria; (Grifou-se).

(...)

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.

(...)

Razão não assiste à Defesa de que a não utilização do crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de devolução viola o princípio constitucional da não cumulatividade, visto se olvidar de um aspecto muito importante: o direito à restituição do tributo na hipótese em tela é do destinatário, (contribuinte substituído).

Ademais, no caso da restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 estabelece que a nota fiscal de ressarcimento emitida pelo substituído deve ser apresentada à Delegacia Fiscal de circunscrição, para que seja autorizada a restituição, o que não foi observado no caso em exame. Confira-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. (Grifou-se).

§ 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por se tratar de operações interestaduais entre Minas Gerais e São Paulo, signatários de protocolo relativamente às mercadorias objeto do Auto de Infração, há que se observar o Convênio ICMS nº 81/93, especialmente sua Cláusula terceira, a qual prevê o ressarcimento da substituição tributária, bem como a possibilidade de que cada Estado possa dispor sobre o modo de ressarcimento destas operações. Confira-se:

Convênio ICMS nº 81/93:

(...)

Cláusula terceira: Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto. (Grifou-se)

***Nova redação dada pelo Convênio nº 93/16:***

Cláusula terceira: Nas operações interestaduais, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado pelo contribuinte mediante emissão de nota fiscal eletrônica, exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento inscrito como substituto tributário que seja fornecedor do contribuinte substituído. (Grifou-se).

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 retrotranscrita, na hipótese de mercadoria sujeita à substituição tributária, ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, atribui-se ao contribuinte substituído o direito a restituição do ICMS/ST recolhido a favor da unidade da Federação de destino da mercadoria, *in casu*, o estado de Minas Gerais, bem como ao crédito do ICMS relativo à operação própria do remetente (substituto), nos termos do art. 23, inciso I, Parte 1, Anexo XV, e art. 66, § 10, ambos do RICMS/02, *in verbis*:

RICMS/02

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

(...)

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

O direito à restituição do imposto, grafado por substituição tributária, anteriormente retido, compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez que foi ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção.

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, desde que atendidas as formalidades estabelecidas na legislação mineira.

A referida nota fiscal deverá ser apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o contribuinte, para fins de autorização do ressarcimento, a ser exarada na própria nota fiscal ou no respectivo DANFE.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Ressalta-se que o contribuinte substituto, *in casu*, a Autuada, somente poderá abater o valor do imposto por substituição devido ao estado de Minas Gerais se estiver de posse da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo contribuinte substituído mineiro, o que não ocorreu no presente caso.

Cumpra ainda registrar que todos os procedimentos descritos são anteriores à apropriação do crédito, uma vez que este somente poderá ser escriturado pelo contribuinte substituto após o visto fiscal previsto no art. 27, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

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

Observa-se que a matéria em questão já foi enfrentada pela Superintendência de Tributação (SUTRI) da Secretaria de Estado da Fazenda - SEF/MG, conforme excertos da solução das Consultas de Contribuinte nº 066/12 e nº 113/15, transcritas a seguir:

### 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.

### Consulta de Contribuinte nº 113/15

(...)

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).

Dessa forma, verifica-se que nenhuma das condições legais foram cumpridas, e portanto restou configurado nos autos à infringência à legislação tributária, uma vez que a Autuada adotou procedimento próprio para o aproveitamento de créditos oriundos de operações de devolução, em desacordo aos dispositivos legais.

Registra-se que a matéria em exame, já foi objeto de análise no Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG, conforme Acórdãos n<sup>os</sup>: 22.161/16/2<sup>a</sup>, 22.160/16/2<sup>a</sup>, 22.187/16/1<sup>a</sup>, 22.192/16/1<sup>a</sup>, 21.347/17/2<sup>a</sup>, 21.348/17/2<sup>a</sup>, 22.503/17/1<sup>a</sup>, 22.476/17/3<sup>a</sup> e 22.922/18/1<sup>a</sup>, dentre outros.

Nesse sentido, este Órgão Julgador tem decidido reiteradamente, pela aprovação das exigências fiscais, a exemplo do Acórdão n<sup>o</sup> 22.922/18/1<sup>a</sup>, com a seguinte ementa:

ACÓRDÃO: 22.922/18/1<sup>a</sup>

EMENTA

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDO NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO POR FORÇA NO CONVÊNIO ICMS 37/94, EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST ORIUNDOS DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS EFETIVAMENTE ENTREGUES AO DESTINATÁRIO, SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA O RESSARCIMENTO DO TRIBUTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTS. 22 A 24 E 27, TODOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS N<sup>o</sup> 81/93. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS

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

FISCAIS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO 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.

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

A hipótese apontada pela Fiscalização, que subsidiou o lançamento no campo “Vr.de devolução” da GIA/ST (reduzidores do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais), refere-se aos valores que decorreram de retorno de mercadoria não entregue ao destinatário.

Observa-se que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST não chega sequer a ser entregue ao destinatário, e portanto não se aperfeiçoa a transferência jurídica de sua posse/propriedade, e tampouco do ônus referente ao tributo sobre ela incidente, retido/recolhido por substituição tributária pelo remetente.

Esta hipótese refere-se à “devolução integral” ou “retorno integral”, e está disciplinada pelo art. 34 da Parte 1 do Anexo XV c/c art. 78, ambos do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo XV

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

I- lançará no livro Registro de Entradas:

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

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

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

Parágrafo único. Tratando-se de contribuinte que utilize o sistema de processamento eletrônico de dados, os valores relativos ao imposto retido e à respectiva base de cálculo a que se refere a alínea “b” do inciso I do caput deste artigo serão lançados na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum “Substituição Tributária” ou o código “ST”.

RICMS/02 -

Art. 78. O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso anterior no livro Registro de Entradas, nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações com Crédito do Imposto".

Parágrafo único. Na hipótese do caput:

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

II - a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CTCR que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no art. 10 da Parte 1 do Anexo IX deste Regulamento;

III - a mercadoria deverá retornar ao estabelecimento dentro do prazo de validade da nota fiscal de que trata o inciso I deste parágrafo.

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

"I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso anterior no livro Registro de Entradas, nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações com Crédito do Imposto";

Efeitos de 1º/04/2008 a 31/01/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:

III - manter arquivados, pelo prazo previsto no inciso I do § 1º do artigo 96 deste Regulamento, a 1ª via da nota fiscal ou a via do DANFE que acobertou ou acompanhou o trânsito da mercadoria, anotando a ocorrência no respectivo documento."

(...)

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

"§ 1º Na hipótese do caput deste artigo:

I - a mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída, que terá seu prazo de validade renovado a partir da data da declaração prevista no parágrafo seguinte;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CTCRC que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no artigo 10 da Parte 1 do Anexo IX.

Efeitos de 1º/04/2008 a 31/01/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:

§ 2º O transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignará, no verso da nota fiscal ou do DANFE, o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, deverá apor no verso do documento o carimbo relativo à sua inscrição no CNPJ.”

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

§ 3º A recuperação do imposto somente será possível no caso em que:”

Efeitos de 1º/04/2008 a 31/01/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:

“I - a nota fiscal ou o DANFE que acobertou ou acompanhou o retorno contenha o visto do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador;”

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

II - o contribuinte tenha observado o disposto nos parágrafos anteriores.

Oportuno reiterar, que os dispositivos legais, supra transcritos, regulamentam as operações em que não ocorreu a entrega das mercadorias ao destinatário. Nesse caso, a mercadoria foi objeto de devolução/retorno integral à origem, com utilização do mesmo documento fiscal que acobertou a saída do estabelecimento remetente.

Ressalta-se que nos termos do art. 78 do RICMS/02, retrotranscrito, o contribuinte que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada;

II - escriturar a nota fiscal no livro Registro de Entradas, nas colunas “ICMS/Valores Fiscais” e “Operações com Crédito do Imposto”.

O acobertamento do retorno da mercadoria ao estabelecimento remetente se dará pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída, sendo seu prazo de validade renovado a partir da data da declaração do transportador e do destinatário, e a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CTCRC

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no art. 10 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

Salienta-se, por oportuno, que a Nota Fiscal/DANFE que acobertar o retorno deverá conter, em seu verso, declaração datada e assinada pelo transportador e, se possível, também pelo destinatário, informando o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, deverá apor no verso do documento o carimbo relativo à sua inscrição no CNPJ.

Registre-se que a partir de 01/02/15, a menção à exigência de declaração do transportador e do destinatário acerca do motivo da devolução na Nota Fiscal/DANFE que acobertar o retorno foi retirada da legislação, bastando que o retorno integral da mercadoria se dê pela mesma nota fiscal e CTRC que acobertou a saída, devendo retornar dentro do prazo de validade da nota fiscal de saída.

Entretanto, não foi alterado a menção ao disposto no art. 10 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, o qual dispõe:

### Anexo IX do RICMS/02

Art. 10. No retorno, ao estabelecimento remetente, de mercadoria ou bem não entregues, caso o transportador não possua, no local, bloco de conhecimentos de transporte, o conhecimento original servirá para acobertar a prestação relativa ao retorno, desde que o motivo seja declarado no verso do documento e a declaração seja datada e assinada pelo transportador e, se possível, também, pelo destinatário.

Parágrafo único. Quando da entrada do veículo no estabelecimento transportador, este emitirá o conhecimento correspondente à prestação do serviço de transporte referente ao retorno da mercadoria ou do bem.

Assim, não obstante a revogação do § 2º, art. 78 do RICMS/02, o controle nele estabelecido não deixou de existir, uma vez que ao teor do art. 10, Anexo IX do RICMS/02, permanece a exigência de aposição do motivo do retorno, assinado e datado pelo transportador e, se possível, pelo destinatário, sendo que no caso em análise tais requisitos não foram cumpridos.

Ressalta-se que, além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, item I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, estabelecem a aplicação da penalidade “em dobro” ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I do § 2º do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

Em relação à arguição de que não há amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, razão não contempla à Defesa, como adiante se verá.

Esclareça-se, por oportuno, que 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-

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS, grafado por 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, emendada 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 TÊM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75 e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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 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;

(...)

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Helder Luiz Costa.

**Sala das Sessões, 23 de outubro de 2019.**

**André Barros de Moura**  
**Relator**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**