

Acórdão: 22.436/20/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001395714-67
Impugnação: 40.010149184-55
Impugnante: Sestini Mercantil Ltda
IE: 001615249.00-90
Proc. S. Passivo: Wagner Silva Rodrigues/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/SP

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força protocolo, 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 dos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula terceira do Convênio ICMS 81/93. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01/10/14 a 31/12/18, devido pela Autuada, estabelecida no estado do São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 40/09, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias efetivamente entregues aos destinatários mineiros, contrariando as regras estabelecidas na legislação vigente.

Compõem o Auto de Infração os seguintes anexos:

- Anexo A (fl. 23): Demonstrativo Anual do Crédito Tributário;
- Anexo B (fls. 25/26): Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário;
- Anexo C (fls. 28/38): demonstrativo dos créditos indevidos, por nota fiscal de devolução;
- Anexo D (fls. 40/275): cópias das GIA/ST e das notas fiscais de devoluções – DANFEs (amostragem);
- Anexo E (DVD - fl. 277): DVD contendo os Anexos supracitados (A, B, C e D).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 285/307, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 457/481.

DECISÃO

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS/ST, no período de 01/10/14 a 31/12/18, devido pela Autuada, estabelecida no estado do São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 40/09, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias efetivamente entregues aos destinatários mineiros, uma vez que os créditos em questão **não** se encontram lastreados em notas fiscais de ressarcimento emitidas pelos estabelecimentos mineiros que devolveram as mercadorias, contrariando o disposto nos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Diante disso, o Fisco estornou os créditos apropriados pela Impugnante, uma vez que não lastreados em notas fiscais de ressarcimento, nos termos estabelecidos na legislação vigente.

As exigências referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, após relatar os fatos vinculados à presente autuação, bem como narrar os pressupostos da ação fiscal e suas supostas incongruências com as circunstâncias afetas às devoluções de mercadorias, afirma que *“a operação de devolução de mercadoria tem o objetivo de **anular os efeitos** da operação anterior, inclusive aqueles tributários, com efeitos diretos na escrituração, inclusive para viabilizar uma nova saída do mesmo item”*, isto é, *“por consequência reflexa, não ocorre o pagamento do preço ou a devolução do montante pego pelo adquirente, evidenciando a anulação da operação e de seus efeitos”*, anulação esta que se aperfeiçoa, segunda a Impugnante, por meio da apropriação de crédito por ocasião da saída antecedente.

Transcreve o disposto no art. 76 do RICMS/02 e destaca que, *“inclusive quando o destinatário da mercadoria posteriormente devolvida não esteja sujeito à emissão de nota fiscal, está garantido o direito de se apropriar do crédito do ICMS sobre o valor do débito lançado na saída original”*.

Registra que os créditos por ela apropriados *“seguiram exatamente o quanto indicado nas respectivas notas fiscais emitidas pelos respectivos destinatários mineiros, os substituídos na relação, cuja documentação é mais do que legítima para amparar o procedimento adotado como mero instrumento de anulação de uma operação supervenientemente cancelada pelas partes”*.

Salienta que, “eventualmente, se o crédito estivesse apoiado em notas fiscais de entrada emitidas pela própria Impugnante, até seria possível questionar o fato de a operação ter sido cancelada, tendo em vista se tratar de um documento de emissão do próprio substituto”.

No entanto, prossegue a Impugnante, “se há notas fiscais emitidas pelos próprios substituídos atestando a devolução das mercadorias, tal como se verifica da relação exemplificativa de documentos fiscais (doc. 03), não há dúvidas quanto ao desfazimento do negócio em relação ao qual o imposto foi antecipado, incluindo-se a recomposição do preço no qual se insere o ICMS-ST”.

Reafirma que “as providências afetas à apropriação de crédito nessas circunstâncias objetivam unicamente **anular os efeitos** da saída original da mercadoria devolvida, sem adotar como pressuposto qualquer espécie de anuência ou medida autorizativa do destinatário, a exemplo da nota de ressarcimento prevista no artigo 27 do Anexo XV do RICMS/02”.

Esclarece que “a medida inclusive viabiliza a realização de uma saída subsequente do mesmo item, que, nos termos do § 6º do indigitado artigo 76 do RICMS/02, não será considerado usado”.

Isso reforçaria, na visão da Impugnante, “a natureza da apropriação do crédito na devolução da mercadoria como medida apta a anular os efeitos de uma saída anterior cancelada entre as partes, inclusive para fins de viabilizar a consumação de uma nova saída para a mesma mercadoria”, tratando-se, assim, “de outra diferença essencial entre as situações: na devolução, a mercadoria retorna ao estabelecimento do substituto, que poderá conferir nova saída para o mesmo item, ao passo que, na restituição do ICMS-ST quando o fato gerador presumido não ocorre, esta nova saída é simplesmente defesa”.

Segundo a Impugnante, “deve-se ter em mente, por conseguinte, que os procedimentos relativos à devolução de mercadorias não envolvem tipicamente a repetição do indébito tributário, que, inclusive à luz do artigo 10 da LC 87/96, permitiria a atualização dos créditos lançados na escrita, mas sim a mera anulação dos efeitos de uma operação supervenientemente cancelada pelas partes”, oportunidade em que enfatiza que “é nítida a diferença entre as situações: a restituição do ICMS-ST, no caso da inocorrência do fato gerador presumido, assume claro propósito de repetir o indébito tributário, **ao passo que o direito à apropriação ao crédito do imposto no caso de devolução de mercadorias visa estritamente anular os efeitos da saída anterior**”.

Aduz que, em ambos os casos o fato gerador presumido não ocorre, “não obstante, na primeira situação, a operação de venda é efetiva e, diante de alguns eventos que impedem a prática da ulterior saída sobre a qual o imposto foi antecipado, nasce o indébito”, enquanto “na segunda situação, a operação de venda havida entre o substituto e o substituído não é efetiva, ocorrendo o desfazimento do negócio jurídico com a devolução da mercadoria”.

Acrescenta que, “o simples fato de o artigo 23 do Anexo XV do RICMS/02 delimitar as hipóteses de restituição do ICMS-ST quando ocorrer (i) a saída da

mercadoria para outro Estado; (ii) a saída amparada pela isenção ou não incidência; e (iii) o perecimento, furto, roubo ou qualquer outro motivo de perda, já é mais que suficiente para reforçar a constatação de que a devolução de mercadorias não está inserida sob este contexto”.

Afirma que o crédito decorrente de devolução de mercadoria é mero estorno escritural, enquanto na restituição, em função da inocorrência do fato gerador presumido o crédito assume o efeito de repetir o indébito.

Noutro enfoque, a Impugnante salienta que, de acordo com as normas que regem a matérias, especialmente o art. 10 da LC nº 87/96, *“uma vez não concretizado o fato gerador presumido, a parte legítima para pleitear a restituição do imposto antecipado por força da substituição tributária, seja em dinheiro ou mediante apropriação da parcela correspondente como crédito em sua escrita fiscal, inclusive atualizado, será do contribuinte substituído”*, o que faz todo sentido, *“pois sendo ele – o contribuinte substituído – que suportou o ônus da tributação quando do pagamento do preço da operação ao substituto, a sua legitimidade estaria justificada inclusive à luz do artigo 166 do CTN”*.

Destaca, nesse sentido, que a regra é a seguinte: *“a legitimidade para pleitear a restituição recai efetivamente sobre aquele que efetivamente suporta o encargo. Há, por outro lado, a possibilidade de que o contribuinte substituto, mediante autorização do substituído, pleiteie a restituição do tributo indevidamente suportado”*, sendo essa a linha seguida nos procedimentos de restituição do ICMS-ST contemplados nos arts. 22, 23, 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/02.

A seu ver, *“essas são, em linhas gerais os contornos da restituição do ICMS-ST quando o fato gerador presumido não se concretiza ao final, e para a qual incidem os procedimentos previstos nos artigos 22, 23, 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/02”*, salientando, porém, que *“diante das circunstâncias do caso concreto, observa-se que esses elementos não estão presentes nos casos da devolução de mercadorias”*.

Reitera, nesses termos, que *“a operação de devolução de mercadoria tem o objetivo de anular os efeitos da operação anterior, inclusive aqueles tributários”* e que, nesse diapasão, *“diante de algum defeito do produto ou desacordo nas condições comerciais assumidas pelas partes, há a devolução das mercadoria pelo destinatário, o que implica dizer que a operação mercantil de circulação de mercadorias é supervenientemente desfeita pelas partes”*. Por consequência, *“ocorre a devolução do montante pago pelo adquirente, inserindo-se a parcela do ICMS-ST que repercutiu no preço da operação desfeita entre as partes”*.

Assim, de acordo com a Impugnante, *“justamente por isso não se pode admitir que, no caso da devolução de mercadorias, ‘o valor do imposto pago’ consista em um encargo do contribuinte substituído a ponto de lhe atribuir a legitimidade para pleitear a restituição do ICMS-ST seguindo-se os procedimentos descritos no Anexo XV do RICMS/02”*.

Noutro prisma, a Impugnante afirma que, *“se não bastassem todos os pontos destacados nos subtópicos anteriores, há ainda que se ponderar as*

inconsistências do método de interpretação dos requisitos em respeito às próprias disposições do Anexo XV do RICMS/02”.

Explica, nesse sentido, que, “conforme prescreve o artigo 22 do Anexo XV do RICMS/02, consta a seguinte disposição de que ‘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 nesta Subseção’, que, sob o prisma do Anexo XV, será a sua respectiva Subseção IV (‘Da Restituição do ICMS Retido ou Recolhido por Substituição Tributária’).”

Ressalta que, “seguindo nessa interpretação dos dispositivos inseridos na Subseção IV, do Anexo XV do RICMS/02, o artigo 23 define as hipóteses, já sinalizadas anteriormente, quando o fato gerador presumido não ocorre: (i) a saída da mercadoria para outro Estado; (ii) a saída amparada pela isenção ou não incidência; e (iii) o perecimento, furto, roubo ou qualquer outro motivo de perda”.

Porém, na sua visão, “dentre as hipóteses expressamente taxadas no artigo 23, que exprimem a inoccorrência do fato gerador, não está indicada a situação em que ocorre a devolução de mercadorias, até porque, reportando-se ao quanto destacado anteriormente, a sua natureza é diversa e recebe tratamento próprio na parte geral do RICMS/02”.

Entende que “não poderia a d. Autoridade Fiscal estabelecer uma equiparação entre as circunstâncias em que o fato gerador presumido não ocorre, as quais se encontram taxativamente previstas nos incisos do artigo 23 do Anexo XV do RICMS/02, das hipóteses em que ocorre a devolução das mercadorias, para fins de exigir pressupostos que não seriam aplicáveis ao presente caso”.

Conclui que, tratando de atividade plenamente vinculada, não poderia o Fisco estender o alcance da norma prevista no art. 23 do Anexo XV do RICMS/02 para incluir novas situações em que o fato gerador presumido não ocorre, como é o caso da devolução de mercadorias, para fins de condicionar o direito ao crédito por meio de nota fiscal de ressarcimento emitida pelo substituído.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, **os créditos apropriados pela Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente.**

Nesse sentido, é pacífico na jurisprudência que somente o contribuinte que assume o ônus financeiro do tributo tem competência para pleitear a restituição junto ao Sujeito Ativo da obrigação tributária.

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

A primeira hipótese é aquela em que a mercadoria remetida com retenção do ICMS/ST **não chega a ser entregue ao destinatário.** Nesta hipótese, não há a transferência jurídica da propriedade da mercadoria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Essa situação é denominada pela legislação como “devolução ou **retorno integral**” e está regulamentada 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 - Parte Geral

Art. 78. O estabelecimento 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 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. (Destacou-se)

Como destacado, tais dispositivos legais cuidam das operações em que **não há a entrega das mercadorias ao destinatário**. Nesse caso, a mercadoria retorna integralmente à origem, com utilização do mesmo documento fiscal que acobertou a sua saída do estabelecimento remetente.

Operações dessa natureza não integram o Auto de Infração, como bem reconhece a própria Impugnante.

Lado outro, existe uma segunda hipótese, na qual a mercadoria remetida com retenção do ICMS/ST é **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.

Nesse caso, o ônus financeiro do ICMS/ST é transferido ao destinatário (somado ao valor total da nota fiscal, para fins de pagamento), mas o fato gerador presumido (saída posterior, em território mineiro, no presente caso) acaba não ocorrendo, posto que a mercadoria não é impulsionada com destino a uma nova etapa de circulação no território mineiro.

Essa segunda hipótese é a única que é objeto do presente Auto de Infração, para a qual a legislação vigente **não** permite a forma de aproveitamento de crédito utilizada pela Autuada, situação que motivou a presente autuação.

A apropriação direta do ICMS/ST retido nas saídas, como crédito na GIA-ST, somente pode ocorrer nos casos de retorno integral da mercadoria, ou seja, quando a mercadoria não for entregue ao destinatário.

A devolução posterior de mercadorias por meio de nota fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, mesmo que tal documento apresente as informações referentes ao ICMS/ST, não autoriza o aproveitamento de crédito do ICMS/ST pelo substituto tributário, posto que há procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese, diverso do adotado pela Impugnante.

Constata-se que o estorno dos créditos relacionados às devoluções de objeto da presente 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.

Os artigos 22 a 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 autorizam a restituição do tributo apenas ao **destinatário das mercadorias**, que poderá adotar uma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das seguintes medidas, para fins de restituição do imposto incidente na aquisição da mercadoria devolvida:

- a) **ressarcimento** junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;
- b) **abatimento** de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;
- c) **creditamento** na escrita fiscal do contribuinte.

RICMS/02 - Anexo XV

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

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

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

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

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

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

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

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

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

§ 2º Não sendo possível estabelecer correspondência entre a mercadoria que motivou restituição e seu respectivo recebimento, a restituição será efetuada com base no valor do imposto retido, recolhido ou informado, conforme o caso, correspondente às últimas entradas anteriores ao ato ou fato que lhe deu causa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

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

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

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

No caso da restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 determina que a nota fiscal de ressarcimento emitida pelo substituído deve ser apresentada à Delegacia Fiscal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de circunscrição, para que seja autorizada a restituição, o que não foi observado no caso em tela:

Art. 27. Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte emitirá nota fiscal tendo aquele como destinatário e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de ressarcimento, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

§ 1º A nota fiscal de que trata o caput conterà, nos campos próprios, as seguintes indicações, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto:

I - nome, endereço e números de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e no CNPJ do sujeito passivo por substituição;

II - como natureza da operação: "Ressarcimento de ICMS";

III - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;

b) a expressão: "Ressarcimento de ICMS/ST - art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS".

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de ressarcimento, será escriturado:

I - pelo emitente, no livro Registro de Saídas, nas colunas Documentos Fiscais e Observações, fazendo constar nesta a seguinte expressão: "Ressarcimento de ICMS/ST";

II - pelo destinatário, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à apuração do imposto por substituição tributária devido a este Estado, no quadro Outros Créditos ou Imposto Creditado, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Ressarcimento de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

(Destacou-se)

Por sua vez, a Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93 (e alterações posteriores), do qual os estados de Minas Gerais e São Paulo são signatários, prevê o ressarcimento do ICMS/ST retido na operação anterior em relação às operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada Estado disponha sobre o modo de ressarcimento dessas operações:

Cláusula terceira - Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.

§ 1º O estabelecimento fornecedor de posse da nota fiscal de que trata o caput desta cláusula, visada na forma do § 5º poderá deduzir o valor do imposto retido, do próximo recolhimento à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.

§ 2º Em substituição a sistemática prevista nesta cláusula, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.

§ 3º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido, não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição do respectivo produto pelo estabelecimento.

§ 4º Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando da última aquisição do produto pelo estabelecimento proporcional à quantidade saída.

§ 5º A nota fiscal emitida para fim de ressarcimento deverá ser visada pelo órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se o contribuinte, acompanhada de relação discriminando as operações interestaduais.

§ 6º A critério do fisco de cada unidade federada, a relação prevista no parágrafo anterior poderá ser apresentada em meio magnético.

§ 7º As cópias das GNR relativas às operações interestaduais que geraram o direito ao ressarcimento serão apresentadas ao órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se o contribuinte, no prazo máximo de 10 (dez) dias após o pagamento;

§ 8º Na falta de cumprimento do disposto no parágrafo anterior, os órgãos fazendários não deverão visar nenhuma outra nota fiscal de ressarcimento do contribuinte omissa, até que se cumpra o exigido. (Grifou-se)

Conforme se depreende da legislação supra, 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 (saídas subsequentes da mesma mercadoria em território mineiro, no presente caso), possibilitando ao **contribuinte substituído** o direito a se restituir do ICMS/ST retido/recolhido a favor da unidade da Federação de destino da mercadoria, *in casu*, o estado de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente (substituto), nos termos do art. 23, inciso I da Parte 1 do Anexo XV e art. 66, § 10, ambos do RICMS/02.

RICMS/02 - Anexo XV

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

RICMS/02 - Parte Geral

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

[...]

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

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

Nessa situação, como houve a tributação sem a realização do fato gerador presumido (saídas subsequentes no território mineiro), a legislação do estado de Minas Gerais disciplina, no art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 retro, as hipóteses de ressarcimento do tributo pago anteriormente.

Não se deve confundir a devolução física de mercadorias, que devem ser acobertadas por nota fiscal de emissão daquele que promover a devolução, **com a nota de ressarcimento, emitida para fins de restituição** do ICMS/ST anteriormente retido do contribuinte mineiro, único detentor desse direito, por ter sido ele quem suportou o ônus da retenção, em relação às mercadorias que não tiveram operações subsequentes no território mineiro, por motivo de devolução.

Como já afirmado, a restituição em casos da espécie poderá ser efetivada de três formas distintas, nos termos previstos no art. 24 do Anexo XV do RICMS/02, a saber:

- a) ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;
- b) abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;
- c) creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

Optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição (Autuada), o contribuinte terá que emitir nota fiscal, **exclusiva para esse fim**, tendo como destinatário o contribuinte substituto, desde que esteja inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS, observando as formalidades estabelecidas na legislação mineira (art. 27 do Anexo XV).

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

De posse dessa nota fiscal, devidamente visada pelo Fisco, o contribuinte substituto poderá se creditar do ICMS/ST das operações de devoluções, abatendo do próximo recolhimento do imposto devido a Minas Gerais, o que **não** ocorreu no caso dos autos, pois **não** houve a emissão dessas notas fiscais de ressarcimento.

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

A forma do desfazimento do negócio jurídico pode ser livremente pactuada entre as partes, por se tratar de questão comercial não vinculada ao direito tributário, **porém, quanto à restituição do ICMS/ST anteriormente retido, a legislação vigente é absolutamente clara ao estabelecer procedimentos específicos a serem seguidos para tal fim, sendo vedado à Impugnante escolher forma alternativa ou a que melhor lhe convier**, quando a legislação impõe procedimento específico, isto é, a legislação não faculta à Impugnante outro procedimento senão aquele expressamente determinado.

Reitere-se que os arts. 22 a 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/02 são claros ao dispor que cabe ao destinatário mineiro, na condição de contribuinte substituído (**estabelecimento que recebe mercadoria sujeita à substituição tributária**), não só o direito, mas **até mesmo a forma a ser escolhida para a efetivação da restituição**.

Assim, **se o estabelecimento mineiro opta pela restituição na modalidade de ressarcimento**, a Impugnante, na condição de substituta tributária, somente poderia abater o valor do ICMS/ST, se devidamente lastreado pela respectiva nota fiscal de ressarcimento, **o que não ocorreu no caso dos autos**.

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

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

Conforme demonstrado no Auto de Infração, a Impugnante de fato apropriou créditos de ICMS/ST referentes a devoluções de mercadorias sem ter posse

de notas fiscais de ressarcimento visadas pela Delegacia Fiscal, abatendo-os do valor do imposto devido ao estado de Minas Gerais, infringindo a legislação tributária deste Estado e, também, o convênio supracitado.

Portanto, em relação às operações de devolução de mercadorias realizadas pelos destinatários mineiros (contribuintes substituídos), a Impugnante não poderia ter apropriado os créditos do ICMS/ST destacados nestas notas fiscais porque o direito à restituição do ICMS/ST pelo fato gerador não concretizado é do destinatário mineiro, porque foi ele quem suportou o ônus tributário da operação original.

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

Ressalte-se que **o Fisco não contesta as devoluções e nem mesmo os créditos relativos às operações próprias**, destacados nessas notas fiscais de devoluções.

Os créditos glosados referem-se, exclusivamente, aos valores de ICMS/ST apropriados pela Impugnante, uma vez que não lastreados em notas fiscais de ressarcimento, nos termos exigidos no art. 27 do Anexo XV do RICMS/02, devidamente visada pela repartição fiscal competente.

Conforme exposto pela Fiscalização, para a restituição do ICMS/ST, quando a mesma se origina de devolução de mercadorias recebidas em operações interestaduais, o destinatário mineiro deverá emitir, além da nota de devolução, na qual, por óbvio, constará a descrição dos produtos devolvidos, também a nota de ressarcimento a que se refere a cláusula terceira do referido do Convênio ICMS 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 dos créditos lançados pela Autuada.

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

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 066/12

CONSULENTE: Tracbel S.A.

[...]

1 e 2 - Nas operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido, mediante substituição tributária, pelo remetente, em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este estado, a consulente terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido a favor de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do inciso

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Grifou-se) .

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

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

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

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

ACÓRDÃO: 22.476/17/3ª

PTA/AI: 01.000657699-43

IMPUGNANTE: HEWLETT-PACKARD BRASIL LTDA

IE: 001422665.00-93

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO -
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E

RECOLHIMENTO A MENOR. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST ORIUNDOS DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS SEM A OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS, NOS TERMOS DOS ARTS. 22 A 24 E 27, TODOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO PROTOCOLO ICMS 81/93. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI AMBOS DA LEI Nº 6763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME.

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - REEXAME NECESSÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - LOJAS AMERICANAS - DECADÊNCIA DE PARTE DOS CRÉDITOS EXEQUENDOS - ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDAÇÃO.

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

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

III - SE NÃO FORAM OBSERVADOS OS PRECEITOS NORMATIVOS, CORRETA A INVALIDAÇÃO DOS LANÇAMENTOS E A EXIGÊNCIA DO ESTORNO INTEGRAL, INCLUSIVE EM RELAÇÃO AO IMPOSTO SOBRE A OPERAÇÃO PRÓPRIA, UMA VEZ QUE A EXECUTADA SÓ FARIA JUS AOS CRÉDITOS APÓS A CONVALIDAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE RESSARCIMENTO DO ICMS/ST, EM RAZÃO DA SISTEMÁTICA ESPECÍFICA APLICADA AO REGIME DE

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.12.171312-7/001, RELATOR(A): DES.(A) WILSON BENEVIDES, 7ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 30/08/2016, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/09/2016)

(...)

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

(...)

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

(...)

- SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA. (TJMG - AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.09.664519-7/001, REL. DESª. HILDA TEIXEIRA DA COSTA, 2ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 14/05/2013, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 27/05/2013).

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre a matéria em análise, que refuta com muita propriedade esses e outros argumentos da Impugnante, *in verbis*:

“... Da Manifestação Fiscal às Alegações apresentadas no tópico:

I – OS FATOS (fls. 286)

[...]

Da argumentação apresentada pela própria Contendora em sua peça impugnatória fica evidenciado seu erro na aplicação da legislação tributária mineira o que, por si só, demonstra a correção da exigência fiscal. Senão, vejamos: a Impugnante declara concordar que, caso a operação com o destinatário mineiro estivesse concretizada e, posteriormente alguma hipótese do artigo 23 do Anexo XV do RICMS ocorresse, a emissão da nota fiscal de ressarcimento seria necessária. Ocorre que foi

justamente isso que ocorreu sob o ponto de vista tributário.

Portanto, a Impugnante se equivoca ao procurar afastar seu caso concreto do inciso I do artigo 23 do Anexo XV do RICMS. A situação fática ocorrida no mundo real é exatamente a hipótese prevista pelo legislador no referido dispositivo legal, tendo em vista que:

- a) O estabelecimento do cliente mineiro da Impugnante efetivamente recebeu a mercadoria remetida;
- b) A mercadoria em tela está sujeita à substituição tributária;
- c) O estabelecimento mineiro que havia recebido a mercadoria lhe deu saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação.

As condições enumeradas acima são exatamente aquelas determinadas pelo artigo 23, inciso I, do Anexo XV do RICMS, razão pela qual, com a vênua devida, o fisco procede à transcrição do dispositivo legal em comento, verbis:

[...]

À luz da legislação acima transcrita, poderia o destinatário mineiro, depois de recebida a mercadoria da Impugnante, tê-la encaminhado a qualquer estabelecimento de contribuinte localizado em outra Unidade Federada que a hipótese legal estaria concretizada no mundo fático. No entanto, a encaminhou à Impugnante, o que também se enquadra no disposto na legislação em tela. Isto porque, na hipótese vertente, a Contendora se reveste da mesma qualidade de qualquer estabelecimento de contribuinte em outra UF.

Portanto, em que pese a Impugnante procurar enquadrar o crédito indevidamente apropriado como decorrente de operação comercial desfeita ou cancelada, alegando que se deu apenas a anulação dos efeitos da operação de remessa, o direito a referido crédito é do estabelecimento mineiro, pois se trata exatamente da hipótese prevista no artigo 23, inciso I, do Anexo XV do RICMS. Veja-se que, num primeiro momento, a Contendora é o remetente inicial e, num segundo momento, é também o estabelecimento para o qual a mercadoria foi posteriormente remetida pelo então destinatário original que a havia recebido com ICMS/ST retido. Portanto, a mercadoria objeto das notas fiscais autuadas foi, de fato, remetida a estabelecimento de contribuinte situado em outro

Estado do Brasil, que, coincidentemente, é o mesmo estabelecimento da remessa original, mas poderia ser outro estabelecimento qualquer. Em vista disso, ocorreu no mundo real o disposto no inciso I do artigo 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS, de forma que o direito à restituição é do estabelecimento mineiro, cliente da Impugnante.

Em que pese a Contendora alegar que a operação mercantil foi desfeita em razão de irregularidades das mercadorias ou das condições negociadas, é fato que, com o recebimento pelo destinatário das mercadorias, foi aperfeiçoada a operação de remessa o que se comprova através da emissão da nota fiscal pelo destinatário, que somente pôde remeter à Impugnante a mercadoria porque esta foi anteriormente recebida.

Apenas a título de ilustração, uma vez que se trata de matéria estranha ao feito fiscal, na hipótese de não entrega da mercadoria ao destinatário é possível afirmar que não foi concretizada a operação de remessa e o direito à restituição do tributo cabe ao remetente, desde que atendidos os requisitos próprios previstos na legislação tributária. Entretanto, no caso concreto as operações de remessa foram aperfeiçoadas com o recebimento pelo destinatário sendo aplicável o inciso I do artigo 23 do Anexo XV do RICMS. Não há que se falar em apropriação de créditos visando estritamente anular os efeitos da saída anterior na medida em que esta foi efetivada com o recebimento do destinatário mineiro.

Oportuno mencionar que, ao contrário do alegado, a remetente transferiu o ônus do tributo. Isso porque as mercadorias remetidas sujeitas ao ICMS/ST devem ter o tributo destacado e somado no valor total da nota fiscal o que atesta a transferência do encargo. As notas fiscais de devolução emitidas em Minas Gerais informam o valor do ICMS/ST retido anteriormente e a Contendora, no primeiro parágrafo de fls. 11 de sua peça impugnatória que foi autuada às fls. 295, afirma que o valor creditado coincide exatamente com o valor informado nessas notas fiscais.

Repisa-se que, apesar da impossibilidade da ocorrência dentro de Minas Gerais do fato gerador presumido, o ônus financeiro do ICMS/ST foi transferido ao destinatário, na medida em que o valor do tributo foi somado ao valor total da nota fiscal de remessa.

Existe procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese mencionada no parágrafo anterior, procedimento esse diferente

daquele adotado pela Autuada o qual ensejou a presente exigência fiscal.

A devolução posterior de mercadorias, por meio de Nota Fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, ainda que referida NF apresente as informações relativas ao ICMS/ST, não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário, no caso, a Impugnante. O Fisco mineiro procedeu ao estorno dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias dos clientes mineiros para a Contendora, remetente paulista, porque se deu o descumprimento dos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02.

As alegações apresentadas neste item demonstram o equívoco da Impugnante ao pretender anular os efeitos das operações de mercadorias sujeitas ao ICMS/ST sendo que referidas mercadorias foram efetivamente recebidas pelos destinatários mineiros, o que aperfeiçoou a operação de remessa em todos os seus efeitos.

Assim, por tudo o que foi exposto neste item, o Auto de infração em combate deve ser mantido integralmente.

Da Manifestação Fiscal às Alegações apresentadas no tópico:

PRELIMINARMENTE: OS PRESSUPOSTOS DA AÇÃO FISCAL E SUAS INCONGRUÊNCIAS COM AS CIRCUNSTÂNCIAS AFETAS ÀS DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS (fls. 289)

Tem razão a Confutadora quando afirma, no último parágrafo de fls. 289, no primeiro e no segundo parágrafo de fls. 290, que o fisco não está a questionar a natureza das operações de devolução realizadas. Ocorre que o Auto de Infração está fulcrado justamente na ocorrência dessas operações as quais estão documentadas pelas notas fiscais autuadas emitidas pelos estabelecimentos mineiros, destinatários originais das operações de remessa de mercadorias com ICMS/ST retido realizadas anteriormente pela Impugnante. Todavia, equivocou-se a Impugnante ao alegar ter direito ao crédito em comento na medida em que esse direito é do estabelecimento que recebeu a mercadoria com o ICMS/ST retido e lhe deu saída para outra unidade da Federação, nos termos do inciso I do artigo 23 do Anexo XV do RICMS.

O Conselho de Contribuintes de Minas Gerais já tem como pacificada a questão presente, no sentido de que o direito ao crédito é do destinatário mineiro que recebeu a mercadoria sujeita ao ICMS/ST. A título de

exemplo segue abaixo transcrição de parte do Acórdão: 22.164/19/2ª.

[...]

Evocar o parágrafo 7º do artigo 150 da Carta Magna em nada afasta a exigência fiscal da Impugnante. Isto porque referido dispositivo legal assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga em razão de fato gerador presumido, quando este não se realizar, sendo certo que o fisco mineiro não está negando a restituição do tributo.

. Em momento algum o fisco mineiro vedou o direito de utilização de crédito de ICMS/ST. Esse direito está assegurado pela Carta Magna e pela legislação mineira, inexistindo no caso presente violação ao Princípio da Não-Cumulatividade. Não obstante, no caso presente em que ocorreram devoluções com notas fiscais emitidas pelos clientes mineiros da Contendor, a estes cabe o direito à restituição do tributo.

O fisco reconhece que o ICMS/ST relativo à operação cujo fato gerador não mais ocorrerá em Minas Gerais deve ser restituído, porém não da forma como pretendeu fazer a Contendor. É direito do destinatário pleitear a restituição do ICMS/ST no caso presente. Assim, não pode a Impugnante pretender ressarcir-se sem base legal para tanto, ou seja, sem a nota fiscal de ressarcimento. Não há que se falar em enriquecimento ilícito de Minas Gerais.

O Acórdão: 22.922/18/1ª, cujos excertos seguem abaixo transcritos, aborda magistralmente a questão, a saber:

[...]

O fisco não utilizou de indução no feito fiscal, ao contrário do que afirma a Impugnante. A fiscalização simplesmente aplicou à operação praticada no mundo real a legislação cabível, que no caso determina ser do destinatário o direito ao crédito, razão pela qual se glosou o indevido aproveitamento do crédito pela Contendor.

Na medida em que a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais não está a negar o direito à restituição do ICMS/ST retido quando a mercadoria respectiva não permaneceu em solo mineiro, não há que se falar em enriquecimento ilícito. Ocorre que a Impugnante não detém o direito à restituição perseguida. O cerne da questão em análise reside no fato de que o direito à restituição do ICMS/ST glosado é do destinatário mineiro e não da Impugnante. Frisa-

se que está última transferiu o ônus tributário de valores de ICMS/ST ao incluí-los no valor total da nota fiscal.

Realmente, o fisco constatou que as mercadorias recebidas pelos destinatários mineiros foram posteriormente remetidas a estabelecimento situado em outra UF. Irrelevante é o fato de ser tal estabelecimento o remetente, in caso a Contendora, pois continua sendo um estabelecimento localizado em outra UF. Por essa razão aplicou-se o inciso I do artigo 23 do Anexo XV do RICMS que dispõe ser do destinatário o direito ao crédito e somente de posse da fiscal de ressarcimento poderia a Impugnante creditar-se dos valores respectivos.

Tendo em vista a Manifestação Fiscal aos argumentos apresentados neste tópico, deve ser mantida a glosa dos créditos em análise porque o aproveitamento em GIA/ST efetuado pela Contendora não observou a legislação tributária que exige a nota fiscal de ressarcimento.

Da Manifestação Fiscal às Alegações apresentadas no tópico:

III – O MÉRITO

III.1 IMPROCEDÊNCIA DA AÇÃO FISCAL: A INCORRETA INTERPRETAÇÃO UTILIZADA NO LANÇAMENTO QUANTO À NATUREZA DO DIREITO À APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO NO CASO DAS DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS (fls. 292)

Em que pesem as afirmações da Contendora no sentido de que a devolução tem o objetivo de anular os efeitos da operação anterior, não se trata da simples inobservância do requisito formal de emissão de documento fiscal pelo contribuinte substituído que pode ser saneado através de uma conta aritmética, no sentido de que a operação de devolução anula a operação de remessa. Não se pode perder de vista que a legislação impõe os procedimentos necessários à verificação do direito do contribuinte em relação ao aproveitamento de créditos de ICMS, recolhidos anteriormente por substituição tributária, relativos a fatos geradores que não se realizarem. Referidos procedimentos são normas fundamentais à aferição, pelo Fisco, do fato ocorrido não sendo meras obrigações acessórias burocráticas ou formais

A ocorrência de recusa no ato da entrega ou posterior remessa à remetente das mercadorias pelos adquirentes mineiros, mencionada pela Contendora, é uma possibilidade que pode acontecer no mundo real,

tanto assim que o legislador previu a conduta a ser tomada diante dessas situações e determinou os requisitos necessários para a restituição do ICMS/ST retido nas respectivas operações de venda. O fisco não está a discutir a ocorrência das operações de devolução. O cerne da questão resume-se à inobservância dos requisitos legais para aproveitamento do crédito do ICMS/ST assim como do respeito à legislação tributária que, na hipótese vertente, determina pertencer o direito à restituição ao destinatário.

As afirmações da Contendora de que não ocorreu o pagamento do preço ou que procedeu à devolução do montante pago pelo adquirente, procurando justificar sua tese de anulação da operação e seus efeitos não tem o condão de afastar o feito fiscal. Isto porque o ICMS/ST deve ser destacado na nota fiscal de remessa e somado ao valor total da nota. Portanto, o ônus financeiro do tributo é transferido ao destinatário.

Cumprе lembrar que a relação fisco contribuinte não se reveste das mesmas características de uma relação comercial entre particulares, na qual podem ser feitas concessões ou compensações, visando, inclusive, à manutenção da relação comercial e a ganhos futuros. No caso vertente o que se está a discutir é um bem público, na medida em que o tributo devido deve ser recolhido, pois compõe a receita da qual o Estado de Minas Gerais necessita para prestar serviço à população mineira assim como arcar com compromissos assumidos.

Não foi sem motivo que o Legislador determinou uma série de regras tributárias, dentre as quais os procedimentos necessários para apropriação do crédito tributário. A alegação de que a natureza das operações autuadas é de devolução de mercadorias, de desfazimento de negócio jurídico com a anulação de seus efeitos tributários, pode ser válida entre particulares, porém não tem o condão de sobrepor-se aos ditames legais.

Apenas a título de ilustração, vale mencionar que o Convênio ICMS 142/18, em sua cláusula décima sexta, prevê para a hipótese de desfazimento do negócio, que o ressarcimento do imposto retido na operação anterior poderá, a critério da unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento, ser efetuado mediante emissão de NF-e exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento fornecedor, inscrito como substituto tributário, a saber:

[...]

As notas fiscais autuadas referem-se às remessas dos contribuintes destinatários mineiros à remetente original em São Paulo, cuja natureza da operação é devolução de forma que não se aplica à questão em debate o artigo 76 da Parte Geral do RICMS, avocado pela Confutadora. Referido artigo refere-se à apropriação do imposto relativo ao recebimento de mercadoria em devolução por particular, produtor rural ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal. Cabe mencionar que o procedimento da Contendoradora estaria mais próximo da previsão consubstanciada no artigo 78 do mesmo diploma legal e que trata da recuperação de imposto anteriormente debitado e não se limita a pessoa não obrigada à emissão de documento fiscal. Todavia, referido artigo 78 também não se aplica ao feito fiscal porque trata de operações cujas mercadorias não chegaram a ser entregues aos destinatários. Essa situação é diversa da hipótese presente cuja operação foi aperfeiçoada, pois os destinatários receberam as mercadorias remetidas pela Impugnante e posteriormente procederam à remessa para outro estado, que no caso foi o estabelecimento da remetente original.

Portanto, a Impugnante não consegue afastar a exigência fiscal ao procurar guarida na afirmação de que o indevido creditamento é medida para anular os efeitos da operação anterior, pois se trata de operações com mercadorias que foram entregues e recebidas pelos destinatários e posteriormente remetidas à Contendoradora cabendo a estes o direito à restituição. Ainda que fossem operações de devolução/ retorno integral de mercadoria não entregue, a legislação tributária prevê requisitos a serem observados, sem o que não pode o contribuinte aproveitar o crédito respectivo.

Ressalta-se que o fisco mineiro não está negando o direito à restituição do ICMS/ST cujo fato gerador não ocorrerá em Minas Gerais, ocorre apenas que esse direito é do estabelecimento que recebeu a mercadoria e a remeteu a outra UF, conforme artigo 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS. E o fisco informa claramente ao contribuinte substituído seu direito à restituição em casos análogos ao presente, o que se depreende da simples leitura da resposta à consulta de contribuinte nº 130/2019 que no caso foi formulada pelo contribuinte substituído, ou seja, pelo contribuinte mineiro que recebeu a mercadoria com o ICMS/ST retido, *verbis*:

[...]

Para apropriação pela Impugnante do crédito em debate, não é permitido pela legislação estadual simplesmente utilizar as notas fiscais de devolução emitidas pelos destinatários mineiros com destaque do imposto. Inexiste na legislação tributária mineira qualquer dispositivo legal que dê à Impugnante a opção de realizar o creditamento do imposto em sua escrita fiscal fulcrada apenas nas notas fiscais de devolução, ainda que inscrita em Minas Gerais. Portanto, tal creditamento não pode ser aceito. A glosa do crédito, além da exigência dos encargos cabíveis, é medida escorreita para regularizar a questão. Apenas nos casos de devolução/retorno integral da mercadoria (quando não chega a ser entregue ao destinatário, o que não ocorreu nas operações autuadas) é permitida a apropriação direta do ICMS/ST, como crédito na GIA-ST, se, e apenas se, cumpridas as exigências específicas para tal situação.

O Acórdão 23.072/18/1ª trata idêntica questão de forma didática, razão pela qual se apresenta o excerto abaixo, verbis:

[...]

A alegação da Contadora de que os créditos apropriados indevidamente refletem exatamente o quanto indicado nas notas fiscais emitidas pelos respectivos destinatários mineiros vem corroborar que o ICMS/ST retido anteriormente e acrescido ao valor total da nota fiscal foi repassado porque destacado e somado ao valor total da nota fiscal.

A inocorrência do fato gerador presumido em solo mineiro não é condição suficiente para que a Impugnante lance o valor do ICMS/ST em sua GIA/ST porquanto no caso vertente o direito a esse crédito não lhe cabe, e sim ao emitente da nota fiscal de devolução. Portanto, é justamente em razão das operações de devoluções das mercadorias recebidas pelos destinatários mineiros, cuja ocorrência a Impugnante atesta, que foi lavrado o feito fiscal em combate.

Ao rebater as alegações apresentadas neste tópico, o fisco ratifica a procedência da autuação fiscal a qual deve ser mantida integralmente.

O fato de o crédito apoiar-se unicamente nas notas fiscais emitidas pelos substituídos justamente vem corroborar o feito fiscal na medida em que esses documentos fiscais atestam o necessário recebimento pelo destinatário que somente assim poderia proceder

à devolução das mercadorias, como ocorreu. E a legislação determina que nessa hipótese o direito ao crédito é do destinatário mineiro, portanto, não é da Impugnante razão pela qual o fisco glosou o crédito indevidamente apropriado.

Merece reparo a afirmação da Contendora de que na delimitação das hipóteses de restituição previstas nos três incisos do artigo 23 do Anexo XV do RICMS não está inserida a devolução de mercadorias. Ocorre que o legislador não criou dispositivo legal específico à devolução porque essa hipótese já está alcançada pelo inciso I do referido artigo 23. Senão, vejamos: conforme linhas acima mencionado, quando o destinatário mineiro recebe a mercadoria sujeita à substituição tributária e a envia a outra unidade da Federação, pouco importando que seja o mesmo estabelecimento da remetente original, resta caracterizada a previsão contida no dispositivo legal em comento. Forçosa é a conclusão de que a operação de devolução a qual a Impugnante se apegua está contida no inciso I do artigo 23 do Anexo XV do RICMS que estabelece ser do destinatário o direito à restituição. Não tendo direito a Impugnante ao crédito apropriado, correta está a glosa efetivada pelo fisco razão pela qual o fisco pugna pela manutenção integral da exigência fiscal.

Da Manifestação Fiscal às Alegações apresentadas no tópico:

III.2 IMPROCEDÊNCIA DA AÇÃO FISCAL: A DEFINIÇÃO DA PARTE LEGÍTIMA PAA FRUIR DO DIREITO AO CRÉDITO NO CASO DAS DEVOLUÇÕES (fls. 298)

Tendo em vista que neste tópico a Impugnante:

Afirma que, conforme disposições normativas, principalmente do artigo 10 da LC 87/96, a parte legítima para pleitear a restituição quando o fato gerador presumido do ICMS/ST não se realiza é o contribuinte substituído, e ressalta que isto faz sentido pois foi ele que suportou o ônus da operação quando pagou o preço da operação ao substituto;

Conclui ser regra que a legitimidade para pleitear restituição recai sobre aquele que efetivamente suporta o encargo e afirma ser essa a linha do procedimento de restituição do ICMS/ST contemplado nos artigos 22, 23, 24 e 27 do Anexo XV do RICMS, transcrevendo-os em seguida.

Alega que no caso de restituição do ICMS/ST quem suportou o ônus do indébito é o adquirente da mercadoria, razão pela qual os dispositivos acima atribuem a este o direito à restituição.

Forçosa é a conclusão de que a Impugnante tem pleno conhecimento da legislação, porém claudica quando, em lugar de aplicar o inciso I do artigo 23 do Anexo XV do RICMS, insiste em tentar validar seu indevido aproveitamento de crédito de ICMS/ST alegando que seu caso trata de devolução de mercadorias que objetivam anular os efeitos da operação anterior, inclusive os tributários.

O crédito tributário que a Impugnante pretendeu creditar-se decorre das notas fiscais que integram a autuação em tela e que foram emitidas em Minas Gerais e destinadas para São Paulo, cuja natureza da operação é devolução. Por conseguinte, o caso coaduna-se perfeitamente com a previsão contida no inciso I do artigo 23 do Anexo XV do RICMS, conforme o fisco já mencionou linhas acima

A operação de remessa não foi desfeita pelas partes, ao contrário, foi aperfeiçoada com o recebimento de destinatário. E não há que se falar em enriquecimento ilícito porque o fisco mineiro não está negando o direito à restituição do tributo, apenas está aplicando a legislação que determina ser esse direito do destinatário mineiro. O substituído pode obter a restituição do tributo porque a legislação assim determina e porque arcou com o ônus do tributo na medida em que foi adicionado ao valor total da nota fiscal. Qualquer acordo comercial entre as partes, tais como devolução dos valores pagos, bonificação de mercadoria, entre outros, não altera o documento fiscal contábil no qual se verifica a transferência do ônus financeiro do imposto, pois foi acrescido ao valor total da nota fiscal.

A parte legítima para pleitear a restituição no caso em comento é o substituído mineiro, destinatário das mercadorias, o qual pode restituir-se conforme artigo 24 do Anexo XV do RICMS, inclusive mediante emissão da nota fiscal de ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado.

Da manifestação Fiscal às Alegações apresentadas no tópico:

III.3 IMPROCEDÊNCIA DA AÇÃO FISCAL: A INADEQUAÇÃO DOS REQUISITOS ADMITIDOS PELA

FISCALIZAÇÃO NO CASO DAS DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS (fls. 303)

A Impugnante reveste-se da condição de estar inscrita em Minas Gerais, porém, para creditar-se, como fez, necessita da nota fiscal ressarcimento prevista no artigo 27 do Anexo XV do RICMS. Na falta da observância desse requisito, o fisco procedeu à glosa dos créditos respectivos devendo o feito fiscal ser mantido integralmente.

Os documentos fiscais acostados e a própria declaração da Impugnante demonstram que seus clientes mineiros receberam a mercadoria e, posteriormente, deram saída para outra unidade da federação, situação essa prevista no inciso I do art. 23 do Anexo XV do RICMS e que determina ser do destinatário mineiro o direito em tela. Dada à insistência da argumentação da Contendora, repisa-se que o fato de o estabelecimento da Autuada localizar-se nessa outra unidade da Federação para onde a mercadoria foi posteriormente remetida pelo destinatário mineiro é irrelevante para deixar de aplicar o inciso I do art. 23 do Anexo XV do RICMS.

Quando a Contendora alega não haver no referido art. 23 do Anexo XV do RICMS qualquer menção à devolução de mercadoria ao estabelecimento de origem, deixou de observar que essa hipótese é abrangida pelo inciso I do referido art. 23. Em palavras outras, poderia a mercadoria recebida da Contendora ter sido remetida por seu cliente mineiro para a empresa “X” localizada na Unidade Federada “Y” ou ter sido remetida à própria Contendora, localizada em Guarulhos/SP, como ocorreu de fato. Em ambos os casos, o direito à restituição é do destinatário mineiro na medida em que as duas situações estão contidas na hipótese prevista no inc. I do art. 23 do Anexo XV do RICMS.

O fisco cumpriu seu dever ao efetuar o lançamento em combate e respeitou o artigo 142 do CTN, pois a fiscalização não estendeu o alcance do artigo 23 do Anexo XV do RICMS para incluir a situação da Impugnante. Ocorre que as operações cujas notas fiscais integram o auto de infração coadunam-se perfeitamente com o inciso I do artigo em tela, consoante exposto à exaustão linhas acima. E, tendo em vista o artigo 27 do mesmo diploma legal, fica condicionado o direito ao crédito do junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado à emissão de nota fiscal de ressarcimento ...”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, § 2º da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.”

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;

Lei nº 6.763/75

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;

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO 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): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação

accessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

As questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas no presente processo atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Wagner Silva Rodrigues e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, as Conselheiras Cindy Andrade Moraes (Revisora), Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 14 de outubro de 2020.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Relator**