

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	23.468/20/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001205557-92	
Impugnação:	40.010147999-87	
Impugnante:	BASF SA	
	IE: 487914742.00-43	
Proc. S. Passivo:	Vinícius Jucá Alves/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 de Convênio, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem observância dos requisitos legais. Infração caracterizada nos termos do disposto nos arts. 22 a 24 e 27, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93 e art. 78 do RICMS/02. Corretas as exigências 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.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 74/94, revogado pelo Convênio 118/17, no período de maio de 2014 a novembro de 2018, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias, sem a observância dos requisitos legais para ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (emitidas por terceiros) e dos requisitos previstos no art. 78 do mesmo diploma (emissão própria).

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 888/914. Acosta documentos, às fls. 956/986, e mídia de fls. 987.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 995/1072, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 1076/1098, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

## ***DECISÃO***

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

### **Das Preliminares**

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

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

Alega que o Fisco não distinguiu no Auto de Infração as duas operações que originaram o crédito de ICMS/ST, ora questionado, tendo sido apontado apenas a suposta infração à legislação tributária quanto ao aproveitamento do crédito.

Aduz que o Fisco deixou de analisar detidamente os fatos, bem como os documentos fiscais da Impugnante, o que macularia o lançamento tributário. O fato de Auto de Infração não distinguir as duas operações restaria afrontado o princípio da verdade material e o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como, restou prejudicado o direito à ampla defesa do Contribuinte.

Entende que a autuação padece de requisito essencial aos atos administrativos, que é a motivação.

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

Tanto o relatório do Auto de Infração quanto o Relatório Fiscal Contábil (fls. 25/31), descrevem as irregularidades apuradas, informando que os créditos indevidamente apropriados foram lançados nos campos 14 (ICMS de devoluções) e 15 (ICMS de ressarcimento) da GIA-ST, e ainda que, no Anexo I desta, foram identificadas operações de devolução (emitidas por terceiros) e operações de retorno de mercadorias não entregues ao destinatário (emissão própria), ambos sem o cumprimento dos requisitos legais para aproveitamento do crédito do imposto.

Consta do presente Auto de Infração a base legal das infringências cometidas e das penalidades aplicadas, bem como foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

Não tem qualquer nulidade no Auto de Infração decorrente da falta de distinção das duas operações (retorno integral e devolução), visto que a irregularidade é somente uma: a indevida apropriação de crédito, tanto decorrente de devolução de mercadoria após o recebimento pelo destinatário, quanto do retorno da mercadoria não entregue, gerando a diferença do ICMS/ST recolhido a menor. Por essa razão, a planilha denominada “Anexo C *Demonstrativo do Crédito Tributário por Nota Fiscal*” apura o total do tributo recolhido a menor. Trata-se de uma única irregularidade que é o recolhimento a menor do ICMS/ST devido a Minas Gerais.

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

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

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

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

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 912/913.

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

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

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Ressalte-se que a Impugnante apresentou “Parecer Pericial”, o qual foi prontamente analisado pelo Fisco.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 74/94, e posteriormente, pelo Convênio 118/17, no período de maio de 2014 a novembro de 2018, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias, sem a observância dos requisitos legais para ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (emitidas por terceiros) e dos requisitos previstos no art. 78 do mesmo diploma (emissão própria).

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da mesma Lei.

Instruem os presentes autos, dentre outros, os seguintes documentos: o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 02), o Auto de Infração (fls. 16/24), o Relatório Fiscal (fls. 25/31); e os seguintes anexos: Demonstrativo do Crédito Tributário, por período (fls. 32/37); Demonstrativo do Crédito Tributário por Nota Fiscal (39/192);

cópias de DANFEs por amostragem (fls. 194/662); cópias das GIA-ST (fls. 664/864); todos contidos na mídia de fls. 866.

Mediante análise das informações contidas nas Guias Nacionais de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), o Fisco constatou o lançamento de créditos de ICMS nos campos 14 (ICMS de devoluções) e 15 (ICMS de ressarcimento) desta, sendo que e seu Anexo I foram informadas operações de devolução (emitidas por terceiros) e operações de retorno de mercadorias não entregues ao destinatário (emissão própria), ambos sem o cumprimento dos requisitos legais para aproveitamento do crédito do imposto.

Informa o Fisco que não se verificou o acobertamento por notas fiscais de ressarcimento ou a observância dos requisitos exigidos no art. 78 da Parte Geral do RICMS/02.

Conforme exposto pela própria Impugnante, os créditos tomados na GIA-ST advêm de dois tipos de operações distintas: (i) operações de retorno integral, em que não há a efetiva entrega da mercadoria a terceiros; e (ii) operações de devolução, nas quais a mercadoria é entregue e, posteriormente, devolvida ao remetente.

No tocante às operações de retorno integral, a Impugnante alega que, de acordo com o Fisco, teriam sido infringidos os arts. 34 da Parte 1 do Anexo XV e 78 da Parte Geral, ambos do RICMS/02, os quais estabelecem regras específicas para operações de retorno integral, ou seja, operações em que não houve a efetiva entrega da mercadoria ao destinatário mineiro. Entretanto, ao descrever a “irregularidade apurada” no item 8 do Relatório Fiscal, o Fisco comenta de forma superficial que “parte da documentação apresentada não demonstra o cumprimento da legislação tributária”, sem discriminar quais notas fiscais correspondem à suposta infração legal, tendo se limitado a glosar todas as notas fiscais de retorno integral da Impugnante.

Destaca a Impugnante que obrigação mencionada pela Autoridade Fiscal vigorou até 31/01/15, conforme consta do art. 78 do RICMS/02. Entretanto, todos os lançamentos de ICMS/ST referentes a notas fiscais de retorno integral emitidas de maio de 2014 a novembro de 2018 foram questionados no Auto de Infração, sendo que não existiria qualquer justificativa para a glosa no que tange às notas fiscais emitidas no período de fevereiro de 2015 a novembro de 2018.

Esclarece o Fisco que, de fato, constou no relatório fiscal que foram solicitados documentos fiscais e que parte do que foi apresentado não demonstra o cumprimento da legislação tributária. Mas a leitura completa do relatório fiscal deixa claro que, de toda documentação apresentada, apenas aquelas que não atendem aos requisitos autorizativos do crédito foram autuadas.

O Fisco reitera que a Impugnante infringiu o art. 34 da Parte 1 do Anexo XV e o art. 78 da Parte Geral, ambos do RICMS/02. No entanto, a Impugnante, quando transcreveu os dispositivos legais mencionados na tentativa de afastar a exigência fiscal, olvidou-se de transcrever o art. 10 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, uma vez que a observação deste dispositivo é imposta pelo referido art. 78 da Parte Geral do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pontua o Fisco que, desde o início dos trabalhos de fiscalização, informou ao Contribuinte acerca da exigência legal da declaração, datada e assinada pelo transportador, do motivo da não entrega no verso do conhecimento de transporte original, conforme impõe art. 10 do Anexo IX do RICMS/02, conforme e-mails de fls. 07/09 dos autos.

Oportuno trazer à colação os dispositivos legais que regem o aproveitamento de créditos de ICMS oriundos de “devolução integral” ou “retorno integral”:

### 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”.

(Grifou-se).

### 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 CTRC 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;

II - a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CTRC 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

assinada, consignarão, 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.”

(Grifou-se).

Como destacado, tais dispositivos legais cuidam das operações em que não houve 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.

Nessa hipótese, em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST não chega sequer a ser entregue ao destinatário, não se configura a transferência jurídica da posse/propriedade da mercadoria e tampouco do ônus referente ao tributo sobre ela incidente, retido/recolhido por substituição tributária pelo remetente.

Aduz o Fisco que não há no verso dos documentos autuados nenhuma declaração que atenda às exigências legais que, diga-se, são de suma importância para comprovação da efetiva ocorrência do retorno da mercadoria.

Assim sendo, entende que a Impugnante, mesmo tendo afirmado que tais previsões estabelecem regras específicas para operações de retorno integral, em que a mercadoria não foi entregue ao destinatário mineiro, essas previsões que não foram observadas pela Autuada e levaram à glosa do crédito indevidamente apropriado.

De fato, o parágrafo único do art. 78 substituiu os §§ 1º, 2º e 3º, a partir de 01/02/15, tendo deixado de exigir que “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;”.

Entretanto, os demais requisitos devem ser observados para que a Contribuinte possa recuperar o imposto anteriormente debitado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a justificativa para glosa das notas fiscais emitidas no período de fevereiro de 2015 a novembro de 2018 diz respeito à falta de cumprimento desses requisitos, inclusive o disposto no art. 10 do Anexo IX, do RICMS/02. Confira-se:

### **Anexo IX 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. (Grifou-se)

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.

Como se vê, a despeito de o legislador ter revogado o § 2º do art. 78 do RICMS/02, o controle que naquele dispositivo vigorava não deixou de existir. Isto porque, nos termos do art. 10 do Anexo IX do RICMS/02, permanece a exigência de aposição do motivo do retorno assinado e datado pelo transportador e, se possível, pelo destinatário.

Aduz o Fisco que os requisitos necessários para o creditamento do ICMS/ST para os casos de retorno integral de mercadoria não entregue não foram cumpridos. Tanto assim que não foi apresentada documentação que atenda aos dispositivos em tela, mormente a declaração de que trata o art. 10 do Anexo IX do RICMS/02.

A Impugnante para comprovar o cumprimento dos requisitos previstos no art. 78 do RICMS/02, acosta aos autos o “Parecer Pericial” (fls. 956/986), e informa que foram analisadas mais de 180 (cento e oitenta) notas fiscais. Cita como exemplo a Nota Fiscal de origem nº 137122, cujo retorno foi respaldado na nota fiscal de retorno nº 49717, a qual faz referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria (art. 78, inciso I), sendo esta devidamente escriturada no livro Registro de Entradas (art. 78, inciso II) e, por fim, a prestação de serviço de transporte foi acobertada por um novo Conhecimento de Transporte (CT-*e*), nos termos da legislação (art. 78, § único, II da Parte Geral, c/c art. 10 do Anexo IX, do RICMS/02).

Afirma que, nesse caso, não tendo sido utilizado o mesmo CT-*e* da venda, não se fez necessário declarar, no verso do documento, o motivo da devolução da mercadoria.

Em relação ao exemplo citado pela Impugnante (NF-*e* de saída nº 137122 de 08/11/14), análise detalhada no Parecer Pericial (fls. 963/972), por ela apresentado, cuja cópia do DANFE consta às fls. 299/306 dos autos, o Fisco apresenta, à fl. 1024 da Manifestação Fiscal, as conclusões tiradas da análise dos documentos apresentados pela Autuada, cujo descumprimento dos requisitos legais a impede de aproveitar o ICMS, destacado na NF de saída.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nota-se que a “declaração” no verso do DANFE do motivo de devolução (fl. 307) não possui data, nem identificação de quem declarou, nem o carimbo do CNPJ do contribuinte destinatário, descumprindo o disposto no § 2º do art. 78, acima transcrito, vigente até 31/01/15, além de não possuir visto do Posto Fiscal (3º do art. 78, vigente até 31/01/15).

Registra o Fisco que, apesar de solicitado pelo AIAF (fl. 02) e e-mail (fl. 09), O CTCR de envio, no qual deveria constar a declaração do motivo da não entrega, não foi apresentado, o que impede a verificação do cumprimento do art. 10 do Anexo IX do RICMS/02. Ademais, o CTCR de retorno no qual a Impugnante se apoia para alegar que o CTCR original (de remessa) perdeu sua importância não se presta para tanto, na medida em que apenas se a emissão do CTCR de retorno se desse no local da não entrega, este último seria válido para atendimento ao referido art. 10 do Anexo IX do RICMS/02. E isso não ocorreu, porque o CTCR de retorno foi emitido no município de Lavras, enquanto local de entrega era o estabelecimento do destinatário no município de Nova Serrana.

Merece destacar ainda que a Nota Fiscal de retorno (NF-e de entrada nº 49.717), foi emitida 12 (doze) dias após a emissão da NF-e de saída, portanto, fora do prazo de validade da Nota Fiscal Eletrônica, estabelecido no art. 58 do Anexo V do RICMS/02, descumprindo o requisito previsto no inciso I do § 1º inciso do art. 78, alterado para o inciso I do mesmo artigo, após 31/01/15.

A mesma análise realizada em relação à NF-e nº 137122 foi realizada pelo Fisco em relação às demais notas fiscais de devolução integral. O Fisco elaborou a tabela de fls. 1025/1039, destacando os requisitos não cumpridos para cada uma das notas fiscais de “retorno integral” ora autuadas.

Merece, mais uma vez, destacar que, da análise dos documentos apresentados pela Impugnante, constatou-se que a emissão de todas as notas fiscais de entrada, emitidas para documentar o retorno das mercadorias, se deu fora do prazo de validade da nota fiscal de saída, portanto, em desacordo com inciso I do art. 78 do mesmo diploma legal, chegando ao extremo de ser emitida até 129 dias após a emissão da NF de saída, como no caso da NF-e 988.188, de 27/01/14, e NF de entrada nº 47.528, de 05/06/14.

Conclui-se, portanto, a Impugnante não cumpriu os requisitos do art. 34 da Parte 1 do Anexo XV, c/c com o art. 78 da Parte Geral e art. 10 do Anexo IX, todos do RICMS/02, não estando autorizada a creditar-se do ICMS/ST destacado nas notas fiscais de saída das mercadorias.

Com relação às operações de devolução - aquelas em que a mercadoria foi entregue ao destinatário, porém, devolvida em momento posterior, alega a Impugnante que a Autoridade Fiscal utilizou os arts. 22 a 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, como argumento para inviabilizar a utilização dos créditos de ICMS/ST, os quais apresentam procedimento segundo o qual o **contribuinte substituído** (destinatário da mercadoria) deverá seguir para obter restituição dos valores pagos a título de ICMS/ST. Tal sistemática se aplica apenas às situações em que o ônus financeiro é transferido ao destinatário, o que não é o caso da devolução.

Assevera que o art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, apresenta o rol taxativo de situações em que a restituição do ICMS/ST é possível ao contribuinte substituído, o qual não elenca a operação de devolução de mercadorias, bem como os meios de restituição previstos no art. 24 do mesmo Anexo, não contempla tal operação.

Entende, portanto, que a Impugnante não estaria sujeita ao quanto previsto no art. 27 do mesmo Anexo XV, que trata especificamente da nota fiscal de ressarcimento. Assim sendo, a Impugnante não precisa estar munida de nota fiscal de ressarcimento para requisitar restituição de ICMS/ST, uma vez que no caso da devolução da mercadoria, a Impugnante é que assumiu o ônus financeiro do ICMS/ST.

Diz que, entender de forma diversa, no sentido de que o ônus financeiro do ICMS/ST, em caso de devolução, permaneceu com o contribuinte substituído, seria permitir ao substituído um duplo ressarcimento: da Impugnante, em relação ao valor integral da nota fiscal e (ii) do Estado, que deverá proceder à devolução do ICMS/ST por creditamento, abatimento ou emissão de nota fiscal de ressarcimento.

Aduz que, mesmo se necessária a nota fiscal de ressarcimento, a Impugnante estaria descumprindo normas de obrigação acessória, as quais possuem condição de assegurar ao Fisco que o montante restituível/creditável de ICMS é proporcional ao retido e à quantidade de mercadorias transferidas para fora do Estado, o que foi atendido, pois a Fiscalização não questionou a efetiva devolução das mercadorias. Assim, caberia, se fosse o caso, apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Entretanto não lhe cabe razão.

Na hipótese em que ocorre a efetiva entrega da mercadoria ao destinatário, ocorrendo 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, esta não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário, posto que há procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese, diverso do adotado pela Autuada.

Nesse caso, o ônus financeiro do ICMS/ST foi transferido ao destinatário (somado ao valor total da nota fiscal), a despeito da 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.

Como se verá adiante, os arts. 22 a 24 e 27, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 autorizam a restituição do tributo apenas ao destinatário das mercadorias, que poderá adotar uma das seguintes medidas: (1) ressarcimento, mediante emissão de nota fiscal específica para tal finalidade, em nome de qualquer substituto tributário inscrito em Minas Gerais (e não só perante a Autuada); (2) abatimento no imposto por

ele mesmo devido, se for o caso, como substituto tributário ou (3) creditamento em sua escrita fiscal. Observe-se as disposições dos citados arts. 22 a 24:

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 nesta Subseção.

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

“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 outra unidade da Federação;

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

“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 submetida ao regime de substituição tributária 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 submetida ao regime de substituição tributária 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 submetida ao regime de substituição tributária 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I -

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

“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.

(...)

Até 31/12/17, ou seja, durante parte do período autuado, estava vigente o inciso I do art. 24 do Anexo XV do RICMS/02, acima transcrito. Portanto, era possível a restituição mediante ressarcimento desde que os respectivos requisitos previstos em lei fossem atendidos, o que não foi o caso da Impugnante.

À luz da legislação tributária, 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 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”;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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:

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.

Redação anterior dada ao caput da cláusula terceira pelo Conv. ICMS 56/97, efeitos de 30.05.97 a 31.10.16.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 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, na hipótese de mercadoria sujeita à substituição tributária, ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, atribui-se ao contribuinte substituído o direito a se restituir do ICMS/ST 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, Parte 1, Anexo XV, e art. 66, § 10, ambos do RICMS/02:

#### CAPÍTULO II Do Crédito do Imposto

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Em sua defesa, o contribuinte substituto, ora autuado, alega que, no presente caso, não restou constatado nenhum prejuízo ao Erário Mineiro, visto que as operações de venda e os consequentes retornos/devoluções ocorreram de fato, com recolhimento do ICMS/ST na saída e entradas, e com seus respectivos débitos e créditos na conta gráfica. E que o não cumprimento dos requisitos legais não podem vedar o direito à utilização dos créditos de ICMS/ST, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade.

Como bem ressalta o Fisco, é equivocado o argumento da Impugnante ao afirmar, para justificar a acusação em discussão, que não houve qualquer prejuízo ao erário. Olvida-se a Impugnante que o estado de Minas Gerais deixou de receber, à época própria, o tributo indevidamente creditado nas GIAs/ST.

Ademais, o procedimento adotado pela Impugnante não encontra amparo na legislação tributária.

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.

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 haverá de 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.

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.

Cumprindo 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 da SEF/MG (SUTRI), dentre outras, no âmbito da resposta proferida na Consulta de Contribuinte nº 066/12, a seguir transcrita em parte:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 066/12**

**CONSULENTE: Tracbel S.A.**

(...)

**1 e 2 - Nas operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido, mediante substituição tributária, pelo remetente, em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este estado, a consulente terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido a favor de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do inciso I do Art. 23 da Parte 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66, todos do RICMS/02, haja vista a inocorrência 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.**

(Destacou-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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Considerando, assim, que nenhuma das condições legais foram cumpridas, não restam dúvidas quanto a infringência à legislação tributária, uma vez que a Autuada adotou procedimento próprio para o aproveitamento de créditos oriundos de operações de devolução, ao arpeio das previsões legais.

Diante de todo o exposto, não se presta a afastar a acusação fiscal o “Parecer Pericial” que concluiu em sentido diferente ao analisar parcialmente os requisitos previstos na legislação para creditamento do imposto, tendo se firmado na constatação que as operações de devolução e de retorno integral ocorreram de fato, o que não foi questionado pelo Fisco.

Oportuno esclarecer que, em relação ao citado “Anexo C” do Auto de Infração, sobre o qual a Impugnante arguiu que o Fisco tratou as duas operações de retorno (retorno integral e devolução) como se fossem devoluções de mercadorias entregues ao destinatário, citando os supostos emitentes das notas fiscais os destinatários das mercadorias, na verdade, o Fisco fez constar na coluna “emitente” da planilha Anexo C, o nome do cliente para evidenciar o destinatário original da mercadoria não entregue. Tanto constou o nome do destinatário que emitiu a nota fiscal de devolução, quanto constou o nome do destinatário da nota fiscal cuja mercadoria não foi entregue para a qual a própria Impugnante emitiu a nota fiscal de entrada. Isto porque a origem do crédito indevido está diretamente relacionada à operação destinada à empresa cujo nome constou na referida coluna.

Cumprе mencionar que esta matéria esteve em análise neste Conselho de Contribuintes, com aprovação das exigências fiscais, conforme Acórdãos nºs 22.161/16/2ª, 22.160/16/2ª, 22.187/16/1ª, 22.192/16/1ª, 21.347/17/2ª, 21.348/17/2ª, 22.503/17/1ª, 22.476/17/3ª e 22.922/18/1ª, e mais recentemente no Acórdão nº 23.072/1ª/18, como se pode verificar, a título de exemplo, a seguir reproduzido:

ACÓRDÃO: 23.072/18/1ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000941075-38

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, ESTABELECIDO NO ESTADO DE SÃO PAULO, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO POR FORÇA DE CONVÊNIO, EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST ORIUNDOS DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTS. 22 A 24 E 27, DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 81/93 E ART. 78 DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS 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.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da mesma lei, relativa à conduta de apropriação de créditos de ICMS, em desacordo com a legislação tributária:

**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, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

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

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...)

OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Revisor), que ainda excluía a majoração da multa de revalidação. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Flávia Neves Lambiasi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, as Conselheiras Cindy Andrade Moraes e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

**Sala das Sessões, 04 de fevereiro de 2020.**

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

Acórdão: 23.468/20/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001205557-92  
Impugnação: 40.010147999-87  
Impugnante: BASF SA  
IE: 487914742.00-43  
Proc. S. Passivo: Vinícius Jucá Alves/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

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

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

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

Art. 56 (...)

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

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária; (Grifo nosso).

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

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

Sem embargo, como a conduta do contribuinte ou responsável tributário *in casu* foi a de recolher ou reter o ICMS/ST em valor inferior ao que se exige no Auto de Infração, devido ao aproveitamento indevido de créditos escriturais de ICMS, oriundas de devoluções de mercadorias, efetivamente, entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para o ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e art. 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

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

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

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

Art. 56 (...)

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

(...) (sem destaques no original)

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

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

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

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

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

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

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

Sem embargo, no outro lado da moeda, existe uma concentração das obrigações acessórias do contribuinte substituído do ICMS/ST para o contribuinte substituto, além da dificuldade de se precisar com exatidão a base de cálculo de uma obrigação tributária futura, o que engendra sérias divergências de interpretação na

legislação tributária vigente entre o contribuinte substituto e o estado arrecadador do imposto devido.

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

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

Deveras, quando se acolhe a vertente interpretativa majoritária neste Conselho, significa dizer que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS/ST, enquanto “atraso de pagamento”, seria conduta mais gravosa que o não recolhimento ou o recolhimento a menor de ICMS-Operação Própria, enquanto “atraso de pagamento”.

Ora, pouco importa se se trata de ICMS/ST ou de ICMS-Operação Própria, pois a obrigação principal de recolhimento do imposto estadual para os cofres públicos é a mesma, logo, criar um *distinguishing* onde não há, implica tratar os iguais desigualmente, o que viola, patentemente, o princípio da isonomia tributária, que está estampada no art. 150, inciso II, da CF/88.

Portanto, isso representaria manter uma interpretação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em desacordo com a Constituição Federal, o que demandaria por parte do Poder Judiciário uma redução da Multa de Revalidação ao patamar originário de 50% (cinquenta por cento) para todas as hipóteses de “falta de recolhimento ou de recolhimento a menor” do ICMS, como meio de se corrigir uma discriminação negativa entre contribuintes inadimplentes, que estão em situação equivalente.

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, apenas para se excluir a majoração da Multa de Revalidação, em dobro, prevista no inciso I do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, em face de sua inespecificidade.

**Sala das Sessões, 04 de fevereiro de 2020.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**