

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

Acórdão: 22.987/21/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001242057-53  
Impugnação: 40.010149509-36  
Impugnante: Graham Packaging do Brasil Indústria e Comércio Ltda.  
IE: 001904234.00-10  
Proc. S. Passivo: Paloma Amorim da Cruz Rosa/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**SUSPENSÃO – DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO.** Constatada a utilização indevida da suspensão do imposto, prevista no item 5 do Anexo III do RICMS/02, em face do descumprimento da condição prevista no subitem 5.1 do mesmo anexo. **Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS devido, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a utilização indevida da suspensão do imposto, prevista no item 5 do Anexo III do RICMS/02, por inobservância das condições previstas no subitem 5.1 do respectivo anexo, no período de julho a dezembro de 2014.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 617/645 e requer, ao final, o cancelamento das exigências fiscais.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 734/752, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 757/767, opina 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, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a utilização indevida da suspensão do imposto, prevista no item 5 do Anexo III do RICMS/02, por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inobservância das condições previstas no subitem 5.1 do respectivo anexo, no período de julho a dezembro de 2014.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da mesma lei.

O trabalho foi desenvolvido com base na análise dos documentos fiscais e arquivos eletrônicos de envio obrigatório ao Fisco.

Constatou-se, mediante análise dos documentos fiscais relacionados no Anexo 3 do Auto de Infração, que a Autuada promoveu saídas de mercadorias (retorno de insumos) ao abrigo indevido da suspensão do ICMS, uma vez que não foram cumpridas as condições previstas na legislação para tal mister.

Inicialmente, a Impugnante faz um breve histórico relatando que, no regular exercício de suas atividades (industrial), presta serviços à diversos clientes, que, rotineiramente, enviam insumos a serem aplicados nas embalagens por ela produzidas emitindo notas fiscais com CFOP 5901 (remessa para industrialização por encomenda).

Explica que, ao dar saída das mercadorias, emite 2 (duas) notas fiscais para cada operação: (i) uma de venda, com tributação normal pelo ICMS, para acobertar a venda das embalagens plásticas aos clientes e (ii) outra de retorno, com a tributação suspensa do ICMS, para acobertar o retorno dos rótulos (insumos), tendo em vista que essa operação se enquadra na hipótese de suspensão do imposto prevista no Anexo III do RICMS/MG.

Afirma que, por um lapso, não obstante ter atendido ao prazo previsto de 180 (cento e oitenta) dias para o retorno das mercadorias, as notas fiscais de retorno foram emitidas sem as informações relativas às notas fiscais de remessa no campo “Dados Adicionais”, quais sejam, o número, a série, a data de emissão e o valor da nota fiscal emitida pelo estabelecimento de origem.

Importante trazer a legislação de regência da matéria.

Prevê a legislação tributária, no RICMS/02, no art. 19 da Parte Geral e nos itens 1 e 5 do Anexo III:

### RICMS/02

*Efeitos de 1º/06/2007 a 26/05/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, IV, ambos do Dec. nº 44.573, de 23/07/2007:*

Art. 19. A incidência do imposto fica suspensa nas hipóteses previstas no Anexo III ou e nas operações internas autorizadas mediante regime especial concedido pelo Diretor da Superintendência de Tributação (SUTRI).

(...)

Anexo III

*Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2018*

ITEM HIPÓTESES/CONDIÇÕES

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 Saída de mercadoria ou bem, destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial, ressalvadas as operações, para fora do Estado, de remessa ou retorno de sucata e de produto primário de origem animal, vegetal ou mineral, casos em que a suspensão da incidência do imposto fica condicionada aos termos fixados em protocolo celebrado entre este Estado e outra unidade da Federação, observado o disposto nas notas "2" a "4", ao final deste Anexo.

1.1 A mercadoria deverá retornar no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da respectiva remessa, prazo este que poderá ser prorrogado, a critério do Chefe da Administração Fazendária (AF) a que o remetente estiver circunscrito, por até igual período, admitindo-se nova prorrogação de até 180 (cento e oitenta) dias.

(...)

5 Saída de mercadoria de que tratam os itens anteriores, em retorno ao estabelecimento de origem, sem prejuízo do imposto devido pela industrialização ou pelo emprego de mercadoria em decorrência de serviço, quando for o caso.

*Efeitos de 29/06/2004 a 31/12/2018 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 43.823, de 28/06/2004:*

5.1 Na hipótese deste item, sem prejuízo dos demais requisitos exigidos na legislação, no campo "Dados Adicionais" da nota fiscal que acobertar a operação deverá constar o número, a série, a data de emissão e o valor da nota fiscal emitida pelo estabelecimento de origem.

(Grifou-se)

Assim, a Autuada, para fazer jus ao benefício da suspensão do imposto, deve cumprir todos os requisitos e condições impostas pela legislação que rege a matéria.

A Impugnante alega que os insumos objeto das notas fiscais autuadas retornaram dentro do prazo previsto na legislação, fazendo, portanto, jus à suspensão do imposto, havendo um erro de tipicidade da infração.

Entretanto, pelo exame das normas regulamentares acima transcritas, resta evidenciado que as mercadorias devem retornar no prazo de 180 (cento e oitenta dias) dias e que, além disso, na nota fiscal de retorno deve haver a vinculação com a nota fiscal de remessa das mercadorias, mediante o registro do número, série, data de emissão e valor da nota fiscal emitida pelo estabelecimento de origem.

Conforme afirma a Fiscalização e comprovam os documentos juntados ao Anexo 3 do Auto de Infração, fls. 15/542, nas notas fiscais de retorno simbólico de insumos utilizados na industrialização por encomenda, não existe qualquer menção às notas fiscais de remessa pelo estabelecimento de origem, não ocorrendo, portanto, a vinculação dos documentos de remessa e retorno das mercadorias.

Assim, diferente do que advoga a Impugnante, não houve erro na tipicidade da infração pelo Fisco, pois não há, no Auto de Infração, nenhuma referência a descumprimento do prazo previsto de 180 (cento e oitenta) dias previsto para retorno das mercadorias.

Desnecessária, portanto, maiores análises das planilhas acostadas aos autos pela Impugnante (fls. 712/729) a fim de demonstrar a referida vinculação das notas fiscais de entrada e de retorno das mercadorias, bem como comprovar que foi cumprido o prazo de 180 (cento e oitenta dias) dias, uma vez que não existe a acusação fiscal por tal descumprimento.

Lado outro, claro está o descumprimento das condições impostas pela legislação, previstas no subitem 5.1 do Anexo III do RICMS/02, fato, inclusive, reconhecido pela própria Impugnante, ao afirmar, às fls. 620/621 que *“por um lapso, (...) as notas fiscais de retorno (...) foram emitidas sem as informações relativas à nota fiscal de remessa, quais sejam, o número, a série, a data de emissão e o valor da nota fiscal emitida pelo estabelecimento de origem no campo “Dados Adicionais”*”.

Não se trata de mero erro formal, como alega a Autuada, anexando, ainda, jurisprudências que entende corroborarem o seu entendimento. O descumprimento da legislação de regência não pode ser considerado como simples inobservância das obrigações acessórias, pois estas devem ser estritamente acatadas, na medida em que são determinantes para o controle fiscal.

O próprio Código Tributário Nacional – CTN, no art. 113, deixa clara a importância do cumprimento das obrigações acessórias. Examine-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Frisa-se, não existe qualquer vinculação entre os documentos de “remessa para industrialização por encomenda” e os de “retorno simbólico de insumos utilizados na industrialização por encomenda”, que pudesse propiciar o perfeito controle fiscal das operações, no que diz respeito à totalidade da devolução das mercadorias e a correta observância do prazo previsto na legislação tributária.

Aliada a todos esses aspectos, que revelam o completo descumprimento da legislação tributária, destaca-se, ainda, as divergências de valores detectadas pela Fiscalização, entre algumas mercadorias remetidas e as retornadas, o que impossibilita

o enquadramento das operações, objeto do presente pleito, na hipótese de suspensão do ICMS.

Por todas essas razões, não merece reparo o lançamento.

Ao refutar os argumentos da Defesa, a Fiscalização deixou consignados os seguintes argumentos:

Como as mercadorias remetidas (rótulos) não são perfeitamente identificáveis, ou seja, não possuem um número de série, por exemplo, torna-se extremamente difícil a conferência quanto à regularidade das operações de remessa e retorno de mercadoria para industrialização, se não há qualquer vinculação entre os documentos fiscais.

E mais, há, no presente caso, além da não vinculação das notas fiscais de remessa e retorno visto nos parágrafos acima, divergências de valor unitário entre as mercadorias remetidas pela Danone à Graham e aquelas que retornaram (retorno simbólico) da Graham para a Danone, conforme planilha de fls. 194 a 210.

Ademais, a Impugnante foi intimada (Intimação nº 12/2020) a apresentar o Livro Controle da Produção e Estoque dos anos de 2014 e 2015. Nele, vê-se, exemplificadamente para 03 produtos listados na Impugnação (fls. 622 a 623) que não há correlação entre as quantidades constantes nas notas fiscais de remessa da Danone com as notas de retorno da Autuada, conforme se verá abaixo:

(...)

Restou claro, portanto, que a Impugnante descumpriu exigências contidas na Legislação Tributária para que as operações de retorno simbólico de insumos se enquadrassem na Suspensão do ICMS. Não houve, no caso, subsunção a hipótese de sua ocorrência (Suspensão)!

(...)

E mais, há, também, no presente caso, além da não vinculação das notas fiscais de remessa e retorno, divergências de valor unitário entre alguns produtos remetidos pela Danone à Graham e aqueles que retornaram (retorno simbólico) da Graham para a Danone. Tais divergências podem ser constatadas através da planilha anexada a este Auto pela Impugnante, o que reforça mais ainda o desenquadramento das operações de Suspensão.

(...)

Nem se diga que a obrigação acessória de emitir corretamente a nota fiscal correspondente à obrigação

enseja um excesso de formalismo. A Impugnante, a fim de tentar se justificar quanto à errônea emissão das notas fiscais nas operações de retorno à empresa Danone, traz alguns Acórdãos (na esfera Administrativa e Judicial) em que neles, em suma, se realça que deve prevalecer a verdade real em detrimento ao apego ao formalismo.

Nenhum dos Acórdãos trazidos se relacionam com o Auto de Infração. Uns tratam de erro no preenchimento de Declarações (acórdãos administrativos), outros (Judiciais) que tratam de ausência de intimação na “sucessão processual”, “depósito de honorários periciais com atraso”, “notas promissórias que embasam o processo de execução não foram verdadeiramente assinadas pelo emitente ali constante”, “erro de preenchimento do DARF em Embargos à Execução Fiscal”, “erro no preenchimento de DCTF” e erro no preenchimento de dados em processo administrativo ambiental”.

É de fácil percepção que o que se discute no presente auto diz respeito a matéria diversa. Ademais, emitir corretamente a nota fiscal não é excesso de formalismo, e sim um dever instrumental imposto a todos os Contribuintes. As exigências fiscais referem-se à irregularidade constatada no retorno de mercadorias acobertadas por notas fiscais emitidas pela Autuada sem cumprimento dos requisitos previstos na legislação para tal mister.

Sobre a matéria em discussão, vale trazer à baila a seguinte resposta de Consulta de Contribuinte, exarada pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, cuja matéria se assemelha ao caso dos autos e corrobora o trabalho fiscal:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 186/2017

PTA Nº : 45.000013204-08

CONSULENTE : Bee Própolis Brasil Ltda.

ORIGEM : Bambuí - MG

ICMS - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - PROCEDIMENTOS -O industrializador, após concluído o processo de industrialização, promoverá a saída do produto final com destino ao estabelecimento autor da encomenda, consignando na NF-e que acobertar essa operação os CFOP 5.124/6.124 e 5.902/6.902, facultada a emissão de duas notas fiscais, uma para cada CFOP. No referido documento, deverão ser indicados os valores referentes aos serviços prestados e às mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo industrial, que se sujeitarão à mesma tributação aplicada ao produto acabado.

(...)

Assim, os seus clientes, encomendantes, deverão acobertar a remessa de mercadorias destinadas à industrialização no estabelecimento da Consulente, por meio de documento fiscal que consigne os CFOP 5.901 ou 6.901 - "Remessa para industrialização por encomenda", conforme o caso de a operação ser interna ou interestadual, com a suspensão da incidência do imposto, nos termos do item 1 do Anexo III do RICMS/2002.

Por seu turno, a Consulente, na saída do produto industrializado com destino ao encomendante, emitirá nota fiscal na qual fará consignar como natureza da operação "Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda" e os CFOP 5.902 ou 6.902, com suspensão do ICMS, nos termos do item 5 do citado Anexo III.

Nesse mesmo documento, a Consulente também consignará a expressão "industrialização efetuada para outra empresa", os CFOP 5.124 ou 6.124, conforme o caso, indicando os valores referentes aos serviços prestados e os das mercadorias de sua propriedade empregadas no processo industrial.

De acordo com o item 5.1 desse Anexo III, na nota fiscal que acobertar a operação de saída do estabelecimento executor da industrialização, no campo "Dados Adicionais", deverá constar, sem prejuízo dos demais requisitos exigidos na legislação, o número, a série, a data de emissão e o valor da NF-e emitida pelo estabelecimento encomendante.

(Grifou-se)

Por fim, a Impugnante defende que o ICMS não incide em operações que não envolvam a efetiva transferência de propriedade das mercadorias e, portanto, as operações de retorno dos insumos não se enquadram na hipótese de incidência do ICMS, motivo pelo qual deve ser cancelado o presente Auto de Infração.

Apresenta jurisprudências que entende corroborarem o seu entendimento, dentre elas, a Súmula 166 do STJ.

De plano, observa-se que as jurisprudências citadas pela Impugnante não guardam relação com a situação dos autos, uma vez que tratam de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o que não é o caso do presente Auto de Infração.

Outrossim, para efeito de tributação do ICMS, considera-se irrelevante para a caracterização do fato gerador a natureza jurídica da operação de que resulte a saída da mercadoria, conforme disposto no art. 6º, § 8º, alínea "a", item 1 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 6º- Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

§ 8º - São irrelevantes para a caracterização do fato gerador do imposto:

a) - a natureza jurídica da:

1- operação de que resulte a saída da mercadoria

Importa registrar que a suspensão do imposto não se trata de dispensa do tributo ou hipótese de não incidência.

Nos termos do art. 18, da Parte Geral, do RICMS/02, “*ocorre a suspensão no caso em que a incidência do imposto fica condicionada a evento futuro*”. Portanto, o legislador optou por suspender a exigência do imposto, nas situações previstas na legislação, desde que cumpridas as condições por ela exigidas. Veja-se:

### RICMS/02

Art. 18. Ocorre a suspensão no caso em que a incidência do imposto fica condicionada a evento futuro.

§ 1º A suspensão aplicável à operação com determinada mercadoria não alcança a prestação de serviço de transporte com ela relacionada.

§ 2º Nas remessas ao abrigo da suspensão, deverá ser registrada, no documento fiscal respectivo, a circunstância de que, tratando-se de bem, este pertence ao ativo permanente ou é de uso ou consumo do remetente, ou a de que, no caso de mercadoria, esta se destina a posterior comercialização ou industrialização pelo mesmo.

§ 3º Na documentação fiscal relativa à operação com suspensão, será consignada a expressão: “Operação com suspensão da incidência do ICMS nos termos do item (indicar o número do item) do Anexo III do RICMS”.

Entretanto, conforme amplamente demonstrado, para fazer jus ao benefício da suspensão do imposto, a Contribuinte deve cumprir todos os requisitos e condições impostas pela legislação que rege a matéria, o que não ocorreu no presente caso.

Diante de todo o exposto, sem razão a Impugnante ao argumentar que a incidência do imposto não poderá se constituir como fator resultante de sanção de ato ilícito e que a postura do Fisco se consubstancia apenas no apetite arrecadatório da Administração Pública.

Verifica-se que o lançamento trata de situação meramente fática e objetiva, onde restou caracterizada a infringência à legislação tributária.

Ademais, o Auto de Infração foi lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra este Órgão Julgador adstrito em seu julgamento.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao descaracterizar a suspensão utilizada indevidamente pela Autuada, em relação às operações objeto da presente autuação.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Faz-se mister lembrar que o lançamento é uma atividade vinculada, conforme está expresso no artigo 142, do Código Tributário Nacional:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS devido, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto às alegações de falta de razoabilidade e proporcionalidade do valor das penalidades aplicadas, 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, inciso I, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, CONCLUO 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.

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

Observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 30 de setembro de 2021.**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente**

P