

Acórdão: 23.935/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001935393-63  
Impugnação: 40.010151989-28  
Impugnante: Volkswagen do Brasil Indústria de Veículos Automotores Ltda  
IE: 487195598.00-09  
Proc. S. Passivo: Estela Riggio/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora - 1

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR.** Constatação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária em razão da utilização, em forma de créditos, de valores indevidos e irregularmente lançados nas GIA/ST (Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária), mais especificamente no campo 14 (ICMS devolução de mercadorias). Infração caracterizada. Corretas as exigências 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 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Contribuinte, estabelecida no Estado de São Paulo e inscrita como substituto tributário no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, efetuou o recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/03/16 a 29/02/20, em virtude de apropriação de créditos de ICMS/ST provenientes de notas fiscais de venda emitidas e canceladas posteriormente, em razão da não circulação das mercadorias.

O procedimento adotado pela Contribuinte, para a apropriação de créditos, foi incorreto, em razão de não derivar de operações de devolução de mercadorias, sem a ocorrência do fato gerador do imposto, importando em grave erro na escrituração da GIA-ST, vez que as referidas notas fiscais que serviram de suporte para a apropriação de créditos foram canceladas, deixando de existir e de produzir efeitos fiscais, não podendo ser escrituradas em documentos ou livros fiscais e nem servir de base para apropriação de créditos.

No que tange às notas fiscais constantes da Planilha GIA-ST, anexo I, referente ao mês de março de 2016, notas fiscais de números 91.911 e 91.917, notas fiscais de saídas de mercadorias no CFOP 6401, não foram canceladas, mas foram utilizadas para lastrear a apropriação indevida de crédito do referido período.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro (100% do valor da diferença de ICMS/ST devido), conforme art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, do

mesmo artigo, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada de 50% do valor do crédito apropriado indevidamente, nos termos do art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, apresenta Impugnação às págs. 23/35, em apertada síntese, com as seguintes alegações:

- diz ser contribuinte substituta do ICMS devido a este Estado de Minas Gerais;

- ressalta que, nos autos, não se questiona que o fato gerador do ICMS/ST não se aperfeiçoou efetivamente e afirma que o Fisco nem mesmo apontou qualquer pedido de ressarcimento que tenha sido formulado pelos contribuintes substituídos em Minas Gerais, relacionados às mesmas operações, não havendo se falar em ressarcimento em duplicidade;

- sustenta que o Fisco, para lavrar o Auto de Infração, teria considerado que a Impugnante não regularizou a situação das mercadorias devolvidas pelo contribuinte substituído da maneira como prevista no Regulamento;

- argumenta que seus procedimentos foram pautados para preservar o princípio da não cumulatividade, não devendo subsistir a acusação tributária;

- fala do princípio da verdade material como base do processo administrativo tributário;

- aduz que, no caso dos autos, é incontroverso que não houve a consumação do fato gerador, já que as mercadorias foram devolvidas;

- explicita que o art. 5º, inciso LV, da CF/88, estabelece a ideia de que o direito à ampla defesa e a produção de provas são indissociáveis;

- alega que o procedimento adotado, de deduzir de operações futuras o ICMS/ST incidente nas remessas de mercadorias que foram devolvidas, atende ao princípio da não cumulatividade;

- fala do entendimento firmado na ADI nº 1851/AL, para dizer que, em razão das mercadorias terem sido devolvidas, não teria se realizado o fato gerador presumido, o que seria a única hipótese a dar a restituição do valor destacado. Assim, defende que teria sido correto o procedimento da Impugnante, de levar os valores a crédito para confronto nas operações futuras nas quais incidiu o ICMS/ST;

- diz que o processo deve ser baixado em diligência para que “...*não prevaleça tributação com base situação de completa adequação da cadeia de circulação das mercadorias ao PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.*”;

- frisa que, se é vedado à Fiscalização ignorar a totalidade do ciclo operacional, é de se reputar satisfeito o interesse arrecadatório do Fisco no caso, sob pena de cobrança a maior e/ou violação ao princípio constitucional da não cumulatividade;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- reitera que as mercadorias foram devolvidas pelos contribuintes substituídos, não tendo o fato gerador do ICMS-ST se aperfeiçoado efetivamente e, assim, o Fisco mineiro não pode locupletar-se de tributo indevido;

- salienta que não houve qualquer pedido de ressarcimento do ICMS/ST que eventualmente pudesse ter sido formulado pelos contribuintes substituídos em Minas Gerais, não havendo se falar em ressarcimento em “duplicidade”;

- explica que o procedimento adotado pela Impugnante foi para salvaguardar o princípio constitucional da não cumulatividade;

- conclui que a cobrança de ICMS/ST aqui impugnada atenta contra o princípio da não cumulatividade, razão pela qual não pode subsistir;

- aduz que, se houve o descumprimento de algum dever instrumental ao fazer prevalecer o princípio da não cumulatividade, a Impugnante poderia ser apenada por multa pela inobservância de obrigação acessória, mas não pela cobrança do imposto;

- questiona e diz ser ilegal a aplicação de duas penalidades, dizendo que a multa de revalidação e a multa isolada aplicadas se referem às mesmas hipóteses fáticas, de modo que a manutenção delas, em concomitância, fere o princípio da tipicidade e do “*non bis in idem*”;

- destaca que a Fiscalização aplicou penalidade específica para o suposto aproveitamento de créditos indevidos de ICMS/ST, classificando-a como “multa isolada” e, ainda, imputou à Impugnante “multa de revalidação” relacionada ao recolhimento a menor do ICMS/ST;

- explicita que a hipótese de aproveitamento de créditos indevidos de ICMS não decorre da falta do cumprimento de deveres instrumentais para com o Fisco, (tais como entrega de declarações, prestação de informações, etc.), ao contrário, a ocorrência de tal fato acarreta necessariamente o recolhimento a menor do imposto e, por isto, deve estar inserido no campo das obrigações principais;

- ressalta que o § 1º, do art. 53, da Lei nº 6.763/75, somente admite a aplicação cumulativa de penalidades nas hipóteses de descumprimento de obrigações formais e principais, o que não seria o caso da autuação em exame;

- alega que a multa isolada deve também decorrer do suposto descumprimento de obrigação principal, mas que, no caso em questão, a Autoridade Fiscal aplicou 2 (duas) penalidades de idêntica natureza, que tratam de matérias distintas sobre o mesmo fato. Questiona, então, qual seria a hipótese material tratada: se aproveitamento indevido de crédito ou se recolhimento a menor de ICMS/ST;

- diz que por conta do erro cometido pelas Autoridades Fiscais, a Impugnante estaria sendo penalizada duas vezes sobre o mesmo fato jurídico, o que feriria o princípio da tipicidade, constituindo “*bis in idem*”;

- defende que a conduta adotada pela Impugnante não está vedada, pois atende ao princípio da não cumulatividade;

- aduz que, na hipótese de não se entender que toda autuação deva ser cancelada, ao menos a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, deve ser.

Sob tais argumentos, a Impugnante pugna que o Auto de Infração seja julgado improcedente, com o afastamento das multas aplicadas, ou, ao menos, da penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização se manifesta às págs. 127/139, refutando todas as alegações da peça de defesa, e requer, ao final, a procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos e argumentos expostos na Manifestação Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, com algumas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de que a Contribuinte, estabelecida no Estado de São Paulo e inscrita como substituto tributário no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, efetuou o recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, em virtude de apropriação de créditos de ICMS/ST provenientes de notas fiscais de venda emitidas em períodos anteriores e canceladas posteriormente, em razão da não circulação das mercadorias.

Ainda, verificou-se que o procedimento adotado pela Contribuinte, para a apropriação de créditos, foi incorreto, em razão de não derivar de operações de devolução de mercadorias, sem a ocorrência do fato gerador do imposto, importando em grave erro na escrituração da GIA-ST, vez que as referidas notas fiscais que serviram de suporte para a apropriação de créditos foram canceladas, deixando de existir e de produzir efeitos fiscais, não podendo ser escrituradas em documentos ou livros fiscais e nem servir de base para apropriação de créditos.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro (100% do valor da diferença de ICMS/ST devido), conforme art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, do mesmo artigo, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada de 50% do valor do crédito apropriado indevidamente, nos termos do art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Primeiramente, cumpre salientar que a Impugnante, em trecho de sua Impugnação, assim diz:

Torna-se aqui imperativo que, no mínimo, se baixe o processo em diligência, a fim de que não prevaleça tributação com base situação de completa adequação da cadeia de circulação das mercadorias ao PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

Entretanto, a Autuada não justifica seu requerimento e nem indica para quê especificamente seria a diligência, não tendo arrolado, em seus pedidos, tal solicitação de providência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, não há como tal argumento ser analisado. Além disso, cabe destacar que o farto conjunto probatório dos autos não necessita reparos ou acréscimos e, assim, a providência em questão não teria qualquer necessidade, pelo que não haveria se falar em baixar o processo em diligência para qualquer providência (ainda mais não tendo a Autuada indicado qual seria a providência).

Em que pesem os argumentos trazidos aos autos pela Impugnante, destaque-se que, no caso, não houve devolução de mercadorias nas operações autuadas, não tendo ocorrido nem mesmo a saída delas do estabelecimento vendedor, sendo que os documentos fiscais que deram suporte à apropriação dos créditos tributários foram todos cancelados.

Veja-se que o direito constitucional à recuperação do crédito nas operações de devoluções de mercadorias pelos estabelecimentos adquirentes, é previsto no art. 166 do Código Tributário Nacional:

CTN - LEI 5.172 de 25/10/66

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Entretanto, no caso em análise, a hipótese prevista no art. 166 não ocorreu, já que as mercadorias sequer saíram do estabelecimento vendedor, sendo inaplicável, portanto, a restituição do indébito via GIA-ST, em que só é cabível a recuperação do crédito tributário quando ocorre a saída (circulação) da mercadoria e seu respectivo retorno.

Por sua vez, a legislação tributária de Minas Gerais que rege a matéria assim dispõe:

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte entregará arquivo eletrônico contendo os registros "10", "11", "88STES", "88STITNF" e "90", observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII.

(...)

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

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

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

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

III - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;

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

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de ressarcimento, será escriturado: I - pelo emitente, no livro Registro de Saídas, nas colunas Documentos Fiscais e Observações, fazendo constar nesta a seguinte expressão: "Ressarcimento de ICMS/ST";

II - pelo destinatário, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apuração do imposto por substituição tributária devido a este Estado, no quadro Outros Créditos ou Imposto Creditado, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Ressarcimento de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)". (Grifou-se)

A Cláusula terceira do Convênio ICMS 81/93, do qual os estados de Minas Gerais e São Paulo são signatários, prevê o ressarcimento da substituição tributária nas operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada estado disponha sobre o modo de ressarcimento dessas operações:

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

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 supratranscrita, havendo aplicação da substituição tributária sobre a mercadoria e ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, existe a confirmação de que o fato gerador presumido não ocorreu, possibilitando ao substituído o direito a se restituir do ICMS/ST recolhido a favor da unidade da Federação de destino da mercadoria, *in casu*, Minas Gerais bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente (substituto), nos termos do art. 23, inciso I, da Parte 1, do Anexo XV (já transcrito anteriormente) e art. 66, § 10, ambos do RICMS/02:

### 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:

(...)

§ 10. Na hipótese de restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, nos termos dos incisos I e II do caput do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV, o contribuinte, quando for o caso, poderá se creditar do imposto relativo à operação própria, desde que observado o disposto no art. 25 da Parte 1 do Anexo XV, caso em que os lançamentos realizados não implicam o reconhecimento da legitimidade dos créditos.

***Efeitos de 1º/04/2008 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:***

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

Ressalte-se que o direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez que é ele quem suporta o encargo financeiro da respectiva retenção. Assim, somente ele poderia pleiteá-la junto ao seu estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, o contribuinte (no caso, o substituído mineiro) 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.

Para fins de autorização do ressarcimento, a referida nota fiscal haverá de ser visada pela Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o contribuinte ou (a partir de 20/06/20) deverá conter visto eletrônico do Fisco.

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

Ressalta-se, assim, que o contribuinte substituto, 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.

Cumprir 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 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Ocorre que, no caso, **os contribuintes mineiros não receberam e nem devolveram quaisquer mercadorias acobertadas e descritas nos documentos fiscais que deram suporte para a apropriação dos créditos de ICMS-ST escriturados nas GIA-ST.**

O fato é que a Impugnante, por ocasião da apropriação do crédito tributário, **utilizou-se de documentação fiscal cancelada e indevidamente escriturada na GIA-ST,** em desacordo com os preceitos de atos normativos, deixando de percorrer os caminhos previstos no RPTA, para reaver impostos supostamente pagos indevidamente.

Quanto ao argumento de que a Impugnante pautou seus procedimentos visando preservar o princípio da não cumulatividade, cabe lembrar que o direito ao crédito, no presente caso baseado no indébito, encontra-se insculpido no inciso I, do § 2º, do art. 155 da CF/88, que prevê ser dos Estados e do Distrito Federal a competência para instituir o ICMS.

Por sua vez a própria Constituição encarrega a lei complementar de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, “especialmente” sobre obrigação, lançamento, CRÉDITO, prescrição e decadência tributários, conforme alínea “b”, do inciso III, do art. 146 da Constituição.

Neste sentido, a Lei Complementar nº 87, de 26 de setembro de 1996, preceitua, em seu art. 23:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

O referido artigo remete, à legislação tributária, a função de normatizar o exercício do direito ao crédito que, apesar de ser direito constitucional, não é autoaplicável, há regras.

Somente os procedimentos previstos na legislação tributária são competentes para legitimar a recuperação do crédito. O Auto de Infração lavrado em nada ofende o direito de se apropriar créditos tributários legítimos.

Ademais, não é desrespeitando a legislação tributária que a Impugnante vai buscar e prestigiar o princípio da não cumulatividade, adotando procedimentos próprios e em total desacordo com o regulamento.

Ressalte-se, novamente, QUE NÃO OCORREU A DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS POR PARTE DO COMPRADOR MINEIRO, até mesmo porque elas sequer adentraram em território mineiro.

É imperativo, conforme estabelecido em sede de lei complementar, que para a recuperação do imposto pago indevidamente é necessário que o contribuinte respeite o ritual estabelecido pela legislação. Apropriar-se de crédito utilizando documento fiscal destinado a registrar operações de circulação de mercadorias entre estados, quando nem mesmo a mercadoria saiu do estabelecimento do vendedor, numa guia destinada a registrar operações interestaduais de débito e crédito do imposto, tendo por suporte documentos cancelados, é inconcebível.

O procedimento adotado pela Contribuinte na apropriação de créditos tributários, na forma pretendida, encontra-se muito longe de atender o princípio da não cumulatividade.

No que se refere ao art. 5º, inciso XV, da Constituição Federal de 1988, não há, nos autos, nenhuma ofensa a tal dispositivo.

Quanto ao Acórdão do STF citado na Impugnação, referente à ADIN 1851/AL, como bem destacado pela Fiscalização:

(...) NÃO HÁ FATO GERADOR, NÃO OCORREU DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA, NÃO HÁ PEDIDO DE RESSARCIMENTO DO ICMS-ST, O CONTRIBUINTE NÃO SE UTILIZOU DO PROCEDIMENTO INDICADO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E ATÉ AGORA NÃO PROVOU O PAGAMENTO DO IMPOSTO, E POR FIM FEZ USO DE DOCUMENTOS FISCAIS CANCELADOS E INDEVIDAMENTE ESCRITURADOS NA GIA-ST, ISSO TUDO PARA SALVAGUARDAR DIREITO CONSTITUCIONAL. (...)

Também não prospera a alegação da Impugnante duplicidade e ilegalidade das penalidades aplicadas.

A Multa de Revalidação é prevista no art. 56, inciso I, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

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;

(...)

A Multa Isolada, por sua vez, é capitulada no art. 55, inciso XXVI, do mesmo diploma legal:

**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;

(...)

Como se vê, a Multa de Revalidação está sendo cobrada em razão do não pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária e a Multa Isolada está sendo exigida em razão da apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária.

Considerando, portanto, que as multas se referem a infrações distintas, não há se falar em *bis in idem*.

Ademais, destaque-se que a aplicação cumulativa da Multa de Revalidação com a Multa Isolada foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE

CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(GRIFOU-SE)

Dessa forma, ao contrário do que sustenta a Impugnante, a aplicação das multas em questão foi feita nos exatos termos da legislação pertinente, estando, portanto, corretas.

Frise-se que é a lei que classifica a penalidade tratada no art. 55, inciso XXVI, como de natureza isolada, sendo que o Fisco se limita apenas a aplicar a penalidade, visto que a atividade de Fiscalização é vinculada e obrigatória.

Sem alongar os comentários, a decisão de apropriar-se créditos indevidos é prestação positiva que inevitavelmente vai influenciar no quanto a pagar, não deixa de ser de caráter formal, já que se enquadra na definição do § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional (lei nº 5.172/66) qual seja:

CTN - LEI 5.172 de 25/10/66

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

(...)

§ 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.

Assim sendo, não há se falar em improcedência das exigências fiscais, inclusive no que se refere à Multa Isolada.

Quanto à ADIN nº 1851/AL, citada pela Impugnante, que proibiu a restituição do excesso do ICMS recolhido na hipótese de a base de cálculo do fato gerador ocorrer em montante menor do que o valor pago, tendo em vista a base de cálculo presumida, cabe ressaltar que a matéria nela tratada não tem qualquer relação com o objeto do Auto de Infração em comento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A impugnante, ainda, cita voto proferido pela i. Conselheira Luciana Mundim de Matos Paixão, em julgamento administrativo objeto de PTA idêntico, entendendo que “*justamente pelo fato de que se estar cobrando nestes autos a diferença do imposto a recolher é que deve ser afastada a multa isolada*”, mas não indicada, em sua Impugnação, o número do acórdão em que tal voto foi proferido.

De toda forma, tal voto, que pode inclusive ser voto vencido, não invalida outras decisões emanadas pelo Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, em processos com matéria semelhante àquela destes autos, nos quais se decidiu pela procedência dos lançamentos e manutenção das multas capituladas nos arts. 55, inciso XXVI, e 56, inciso II, c/c §2º, inciso I, do mesmo dispositivo, ambos da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

Cita-se, como exemplo, os Acórdãos nºs 22.922/18/1ª, 23.072/1ª/18, 23.478/19/1ª, 22.074/19/2ª, 23.263/19/3ª e, mais recente, o Acórdão nº 23.468/20/3ª, cuja ementa se transcreve:

### ACÓRDÃO: 23.468/20/3ª

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. 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.

Verifica-se, portanto, que o feito fiscal está amplamente respaldado na legislação que rege a matéria, sendo legítimas, pois, as exigências fiscais.

A legislação arrola procedimentos necessários para a verificação do direito do contribuinte, não se tratando 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 aquelas enviadas a outros Estados, a fim de que se possa identificar eventuais irregularidades.

Certo é que o Auto de Infração ora combatido se reveste de todas as formalidades procedimentais sem qualquer ofensa aos princípios constitucionais elencados pela Impugnante, à medida que constata apenas o descumprimento da legislação tributária corrente.

Destaque-se que o lançamento contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas e todos os requisitos, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, foram observados.

Saliente-se, ainda, 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):

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

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

(...)

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) e Thiago Álvares Feital.

**Sala das Sessões, 14 de setembro de 2021.**

**Paula Prado Veiga de Pinho**  
**Relatora**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**