

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.390/23/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002595717-58  
Impugnação: 40.010155174-71  
Impugnante: Electrolux do Brasil S.A.  
IE: 001408749.00-92  
Proc. S. Passivo: Sarah Tockus  
Origem: DF/Barbacena

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA FINS DE RESSARCIMENTO.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado do Paraná e contribuinte inscrito no estado de Minas Gerais como substituto tributário por força dos Convênios ICMS n°s 52/17 e 142/18, 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, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, Cláusula Terceira do Convênio ICMS n° 81/93 e art. 78 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei n° 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que o Sujeito Passivo, na condição de substituto tributário, conforme previsão contida no art. 12, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02, aprovado pelo Decreto 43.080, de 13/12/02, efetuou recolhimentos a menor de ICMS/ST, nos meses de novembro de 2017 a fevereiro de 2022 e nos valores discriminados no Demonstrativo do Crédito Tributário, decorrentes de aproveitamentos indevidos, em GIA-ST, de créditos por devoluções de vendas de mercadorias já entregues aos destinatários, créditos esses indevidos por não estarem lastreados em adequadas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), conforme exigido pelo art. 27, Anexo XV, do RICMS/02, que impõe, para o ressarcimento do ICMS/ST de fato gerador presumido que não se realizou, a emissão, pelo substituído, de NF-e própria de ressarcimento, devidamente autorizada pela Delegacia Fiscal de Circunscrição do Emitente.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às págs. 129 dos autos, sustentando em síntese:

a - que embora a Fiscalização reconheça expressamente que as mercadorias foram devolvidas, não se reconheceu a existência do crédito, tão somente porque os destinatários mineiros não teriam cumprido com a obrigação de emitir documento fiscal próprio de ressarcimento, exigências previstas nos arts. 22 a 29, do Anexo XV, do RICMS/02;

b - no período autuado (novembro de 2017 a fevereiro de 2022), realizou inúmeras operações interestaduais de circulação de mercadorias destinadas a contribuintes localizados no estado de Minas Gerais, efetuando o oportuno recolhimento do ICMS incidente sobre as operações próprias e do ICMS-ST. Ocorre que, quando a mercadoria remetida pelo substituto tributário, com o recolhimento antecipado da exação estadual porventura incidente nas operações subsequentes é devolvida ao fabricante por alguma razão, também há de ser restituído o ICMS-ST, além do imposto incidente sobre a operação própria do substituto tributário;

c - destaca que o montante do tributo retido é repassado ao adquirente do produto (contribuinte de fato) mediante a adição deste no valor total da nota fiscal. Para os casos em que o fato presumido não se realizar, é garantido ao contribuinte a restituição do imposto recolhido antecipadamente, por força de previsão no art. 150, § 7º, da CF/88;

d - ressalta que após muitas discussões no âmbito acadêmico e jurisprudencial, firmou-se o entendimento de que o que comporta incidência tributária é a circulação jurídica. Não basta, assim, a circulação física da mercadoria, é essencial a transferência, de uma pessoa para outra, da posse ou propriedade da mercadoria. Portanto, não teria ocorrido o fato gerador;

e - cita jurisprudência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais e o resultado do julgamento do Tema 201 do STF, por meio do qual se fixou a seguinte tese: “É devida a restituição da diferença do imposto sobre circulação de mercadorias e Serviços ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação”;

f - pugna pela atenção e respeito aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade;

g - sustenta a impossibilidade da cobrança de multa de revalidação por não subsunção do fato à norma. Destaca que a multa de revalidação, relacionada com a falta de pagamento de imposto ou ausência de retenção, no cenário que se apresenta, não se sustenta, porque não guarda relação com a infração cometida pela Impugnante, qual seja: aproveitamento indevido de crédito;

h - por fim, subsidiariamente, sustenta a impossibilidade de cumulação das multas isolada e de revalidação.

Em resposta, a Fiscalização, apresenta Manifestação Fiscal às págs. 130/148 dos autos, contrapondo-se aos argumentos da Impugnante, sustentando em síntese:

a - que a Impugnante demonstrou, inicialmente, ter compreendido que no Regime de ST o montante do tributo retido é repassado ao adquirente do produto (contribuinte de fato). Demonstrou, também, ter compreendido que, por isso, é o contribuinte substituído quem tem o direito de se ressarcir do “ICMS ST” na devolução de mercadorias, tendo, para tanto, mais de uma forma para fazê-lo, inclusive a de se ressarcir junto a contribuinte substituto. Nesse caso, o contribuinte substituído teria que emitir uma NF-e específica de ressarcimento, conforme previsto no art. 27, do anexo XV, do RICMS/02. Não obstante ter essa compreensão, a Impugnante efetuou, na sequência de suas alegações (segundo parágrafo, de fl. 06, de sua Impugnação), uma afirmação equivocada que necessita ser elucidada, qual seja:

- ... de que o Fisco não reconheceu o direito de crédito porque a Impugnante não teria cumprido com a obrigação imposta, de emissão de “documento diferente” da “nota fiscal de devolução pelo destinatário”;

- no entender da Fiscalização, na verdade, para validação dos créditos que escriturou não lhe foi exigido emissão, mas a escrituração de NF-es próprias de ressarcimento que deveriam ter sido emitidas - e não foram, por seus clientes (contribuintes substituídos);

b - destaca que o caso dos autos refere-se à mercadoria remetida com retenção/recolhimento do “ICMS ST” que efetivamente entregue ao destinatário substituído, incorpora-se ao seu estoque, e, posteriormente, é devolvida ao remetente substituto, no todo ou em parte, por meio da emissão, pelo destinatário substituído, de um novo documento fiscal para acobertamento dessa devolução. Nesse caso, trata-se de devolução de mercadoria que já se encontrava em posse/propriedade do destinatário substituído. Portanto, necessária a anuência do contribuinte substituído. Ato seguinte, a Fiscalização traz aos autos uma série de exemplos relacionados à emissão de nota fiscal pela Autuada. Portanto, a única forma de a Impugnante poder se creditar do “ICMS ST” das mercadorias devolvidas, já alcançadas pela ST, seria mediante a escrituração de NF-e específica de ressarcimento, emitida pelo seu cliente (contribuinte substituído), em seu nome (contribuinte substituto), em conformidade com o disposto no art. 27, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02;

c - a Fiscalização também reputa importante frisar, nesse ponto, que a obrigatoriedade de emissão de NF-e específica de ressarcimento encontra-se prevista também na cláusula 16<sup>a</sup>, § § 1º e 2º, do Convênio ICMS 52, de 07/04/17 e na cláusula 15<sup>a</sup>, § § 1º e 2º, do Convênio ICMS 142, de 14/12/18. No entanto, a Impugnante se creditou apenas com base em NF-es de devoluções emitidas pelos seus clientes e não com base em NF-es próprias de ressarcimento, a que se refere esses dispositivos legais. Por isso esses créditos foram corretamente estornados;

d - a Fiscalização destaca ainda que toda essa questão já foi devidamente esclarecida pela Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI) em diversas Consultas de Contribuintes. Dentre elas, a de nº 129/2019, que além de distinguir as duas hipóteses de devoluções (“retorno integral de mercadoria não entregue” da “devolução posterior de mercadoria que já se encontrava em posse do destinatário substituído”) esclarece quais os dispositivos que regulam cada uma dessas hipóteses. Diante disso, não procede também a alegação da Impugnante - de que o Fisco

extrapolou limites de razoabilidade/proporcionalidade quando não reconheceu, a ela, o direito ao crédito por não ter recebido de seus clientes a nota fiscal de ressarcimento do “ICMS ST”;

e - Quanto à aplicação das penalidades, sustenta a Fiscalização que não aplicou duas penalidades para uma mesma Infração como alegado pela Impugnante. Foram, de fato, duas multas aplicadas, mas em decorrência de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra correlacionada à obrigação acessória;

f - quanto ao alegado caráter confiscatório das multas aplicadas e seu pedido de readequação a princípios de razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco, a Fiscalização também não dá razão à Impugnante, uma vez que foram aplicadas multas previstas na legislação estadual, efetivadas nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, e o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de que o Sujeito Passivo, na condição de substituto tributário, conforme previsão contida no art. 12, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02, aprovado pelo Decreto 43.080, de 13/12/02, efetuou recolhimentos a menor de ICMS/ST, nos meses de novembro de 2017 a fevereiro de 2022 e nos valores discriminados no Demonstrativo do Crédito Tributário, decorrentes de aproveitamentos indevidos, em GIA-ST, de créditos por devoluções de vendas de mercadorias já entregues aos destinatários, créditos esses indevidos por não estarem lastreados em adequadas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), conforme exigido pelo art. 27, Anexo XV, do RICMS/02, que impõe, para o ressarcimento do ICMS/ST de fato gerador presumido que não se realizou, a emissão, pelo substituído, de NF-e própria de ressarcimento, devidamente autorizada pela Delegacia Fiscal de Circunscrição do Emitente.

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

Frisa-se que por essa via administrativa, estreita em seus limites e adstrita à legislação estadual, inclusive à interpretação atribuída pela Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), não há como atender ao pleito da Impugnante.

Nesse giro, a legislação estadual prevê, de forma hígida, a escrituração de NF-es próprias de ressarcimento, em caso de devolução de mercadorias, a fim de que a empresa substituta possa fazer jus à restituição do ICMS/ST, conforme disposto no art. 27, da Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02, a saber:

Anexo XV - RICMS/02

Art. 27. Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte deverá emitir NF-e de ajuste, sem destaque do imposto, fazendo constar:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - no campo Natureza da Operação: Ressarcimento de ICMS/ST;

II - no campo CFOP: o código 5.603 ou 6.603, conforme o caso;

III - no quadro Destinatário: os dados do sujeito passivo por substituição;

IV - no grupo Dados do Produto, uma linha contendo o valor a ser restituído a título de ICMS/ST e, quando for o caso, outra linha contendo o valor a ser restituído a título de adicional de alíquota destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM;

V - nos campos Valor Total dos Produtos e Valor Total da Nota: o valor do ressarcimento e o valor total;

VI - no campo Informações Complementares:

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

b) o período de apuração do imposto ao qual a restituição se refere.

§ 1º - O contribuinte deverá solicitar, por correio eletrônico, à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o estabelecimento, visto eletrônico do Fisco, que será gerado mediante evento na NF-e e poderá ser consultado no Portal Estadual da NF-e.

§ 2º - O documento fiscal de que trata este artigo, após o visto eletrônico do Fisco, será escriturado pelo contribuinte usuário da EFD conforme manual publicado em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

(Grifou-se)

O presente caso refere-se a mercadorias remetidas com retenção do “ICMS ST” que efetivamente foram entregues ao destinatário substituído, incorporando-se ao seu estoque, e, posteriormente, foram devolvidas ao remetente substituto, no todo ou em parte, por meio da emissão, pelo destinatário substituído, de um novo documento fiscal para acobertamento dessa devolução.

Nesse caso, trata-se de devolução de mercadoria que já se encontrava em posse/propriedade jurídica do destinatário substituído.

Esclareça-se que a jurisprudência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais e o resultado do julgamento do Tema 201 do STF versam sobre situação fática diversa, qual seja a diferença entre a base de cálculo real aplicada às operações e a base de cálculo estimada para a realização da operação, e não sobre o creditamento de ICMS ST em operações de devolução.

Por fim, quanto à arguição de impossibilidade de cumulação de multa de revalidação e multa isolada em decorrência da mesma infração, a questão já fora

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

analisada por este Conselho, por meio dos Acórdãos n.ºs. 23.182/22/2ª, 24.224/22/3ª, 24.226/22/3ª e 23.975/21/1ª, todos julgados procedentes, em decisões unânimes.

Além do mais, a argumentação deduzida pela Autuada já fora afastada, inclusive, pelo Tribunal de Justiça Estadual na Apelação Cível n.º 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada a seguir:

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 POSSÍVELA 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).

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos, quais sejam o descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS.

Quanto às questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante, como os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, não podem ser nesta via analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”. Examine-se:

### RPTA

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

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

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Autuada apresentado prova capaz de elidir o trabalho fiscal, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Sarah Tockus e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Jesunias Leão Ribeiro.

**Sala das Sessões, 14 de março de 2023.**

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Revisor**