

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.820/24/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003464938-36  
Impugnação: 40.010157483-08  
Impugnante: Nestle Brasil Ltda.  
IE: 186002263.97-40  
Proc. S. Passivo: Eduardo Martinelli Carvalho/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/SP

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - FALTA DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.** 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 lançados no Campo 14 (ICMS de devoluções) da GIA-ST (Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS – Substituição Tributária) em desacordo com a legislação tributária. Infração plenamente caracterizada. Corretas as exigências fiscais 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 nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS substituição tributária (ICMS/ST) devido ao estado de Minas Gerais, no período de 01/04/19 a 30/06/23, em razão de apropriação indevida de créditos do imposto lançados no Campo 14 (ICMS de devoluções) da GIA-ST (Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS – Substituição Tributária) em desacordo com a legislação tributária.

A Autuada, situada no estado de São Paulo, é inscrita no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, na condição de contribuinte substituta tributária.

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.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1.262/1.283, 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, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

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

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

Alega que a presente autuação está fundamentada em dispositivo que havia sido revogado, não estando vigente à época das operações autuadas (art. 24, inciso I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que atrairia a aplicação das regras previstas no art. 27 do mesmo dispositivo normativo), em clara ofensa ao art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 89, inciso V do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -RPTA.

Afirma que o inciso I do art. 24, que fundamenta a autuação, foi revogado pelo art. 44, inciso III, do Decreto nº 47.314/17, de forma que produziu efeitos apenas de 1º/12/05 a 31/12/17.

Assim, defende que a ausência de indicação (ou invalidade) do dispositivo legal que fundamentaria a exigência fiscal acaba por inviabilizar a defesa da Impugnante, em total afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

A Fiscalização, por sua vez, destaca que:

“Improcede o argumento da Impugnante pela nulidade do auto de infração porque foi revogado o artigo 24, inciso I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/MG 2002, uma vez que sua revogação em 31/12/2027 em nada altera a exigência fiscal, que não se fulcra no mencionado dispositivo legal. Além de o lançamento fiscal guereado atender plenamente ao disposto no artigo 142 do CTN, o caso vertente trata da constatação de apropriação indevida de créditos e da glosa respectiva levada a efeito pelo fisco.

A apropriação indevida se deu através de notas fiscais que podem ser agrupadas em quatro características próprias, ressaltando que todas enquadram-se na irregularidade capitulada no inciso XXVI do artigo 55

da Lei 6.763/75 que é apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária. Num pano rápido, houve crédito relativo a (i) notas fiscais que sequer referem-se à Impugnante; (ii) notas fiscais de saída da Impugnante; (iii) notas fiscais lançadas sem a apresentação do documento respectivo e (iv) notas fiscais devolvidas pelos clientes mineiros da Contendorá.

(...)

A legislação tributária mineira, mormente na Subseção IV do Anexo XV do RICMS/02, artigos 22 a 31, disciplina a restituição do ICMS retido ou recolhido por Substituição Tributária. É bem verdade que está prevista a possibilidade da restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, hipótese em que deve ser emitida a nota fiscal de ressarcimento com o visto da Delegacia Fiscal competente, documento esse do qual é carente a Impugnante.

Todavia, o contribuinte substituto que será o destinatário da nota fiscal de ressarcimento deve ter sido previamente eleito pelo substituído, uma vez que este pode ressarcir-se mediante qualquer contribuinte substituto que seja seu fornecedor, conforme cláusula terceira do Convênio ICMS 81/93, verbis:

(...)

Finalmente, o contribuinte substituto eleito, que no caso concreto não é a Impugnante porque não dispõe da nota fiscal de ressarcimento, somente de posse da nota fiscal em tela devidamente visada pela Delegacia Fiscal, poderá creditar-se do ICMS/ST das operações de devoluções, abatendo-o do próximo recolhimento do imposto devido à Minas Gerais. Por conseguinte, não pode a Contendorá apropriar-se dos créditos em questão, razão pela qual restaram glosados pelo fisco.

(...)

A revogação do inciso I do artigo 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 em nada altera o feito fiscal, na medida em que a infração cometida não está prevista nesse dispositivo legal. Trata-se de recolhimento a menor do ICMS/ST decorrente do lançamento indevido de créditos na GIA/ST. Cabe mencionar que foi consignado o artigo 16, inc. XII da Lei 6.763/75 que impõe ao contribuinte a obrigação de cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária.

A restituição do valor do imposto permanece possível através de ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais, tanto assim que foi capitulado no Auto de Infração o artigo 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 que versa especificamente acerca da emissão da nota fiscal de ressarcimento. Entretanto, a Impugnante não cumpriu os requisitos relativos ao ressarcimento, pois carece da nota fiscal emitida especificamente para esse fim.

Por último, mas não menos importante, o Relatório Fiscal do Auto de Infração, às fls. 01, assim como o Relatório Fiscal Complementar, às fls. 14, são dotados de clareza solar ao mencionar que foi constatada a apropriação indevida de créditos.”

(...)

Sobre a contenda, cita-se o Acórdão nº 24.231/22/3ª, que na análise da mesma questão apresentada pela Defesa, assim foi fundamentado:

QUANTO À AFIRMAÇÃO DA DEFESA DE QUE O ART. 24, INCISO I DO ANEXO XV DO RICMS/02 (“I – RESSARCIMENTO JUNTO A SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO INSCRITO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS DESTE ESTADO”) NÃO SE ENCONTRA MAIS VIGENTE DESDE JANEIRO DE 2018, O FISCO DESTACA QUE:

EMBORA O REFERIDO DISPOSITIVO TENHA SIDO REVOGADO PELO INCISO III, ART. 44, DO DECRETO 47.314/2017, A MODALIDADE DE RESSARCIMENTO CONTINUOU SENDO ADMITIDA POR FORÇA DO INCISO I DO §1º DO ART. 24 DA PARTE 1 DO ANEXO XV AO RICMS, QUE PREVÊ QUE O CONTRIBUINTE PODERÁ SE RESSARCIR JUNTO A SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO INSCRITO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS DESTE ESTADO NA HIPÓTESE DE QUE TRATA O INCISO I DO CAPUT DO ART. 23 DESTA PARTE, SENDO QUE O INCISO I DO ART. 23 SUPRACITADO TRATA JUSTAMENTE DAS SAÍDAS PARA FORA DO ESTADO, CASO DAS DEVOLUÇÕES EFETUADAS PELA IMPUGNANTE. ADICIONALMENTE, O ART. 27 DO ANEXO XV DO RICMS/MG CONTINUOU ESTABELECEndo QUE A NOTA FISCAL EMITIDA PARA FINS DE RESSARCIMENTO DEVERIA SER APRESENTADA À DELEGACIA FISCAL DA CIRCUNSCRIÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA AUTORIZAÇÃO DE RESSARCIMENTO, QUE SERIA EXARADO NA PRÓPRIA NOTA FISCAL OU NO RESPECTIVO DANFE.

NÃO OBSTANTE OS ARGUMENTOS APRESENTADOS PELA DEFESA, DE PLANO, CONFORME AMPLAMENTE DISCUTIDO, RESSALTA-SE QUE O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO ANTERIORMENTE RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NESSA SITUAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DA MERCADORIA PELO CLIENTE, COMPETE EXCLUSIVAMENTE AO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO (QUEM SUPOU O ENCARGO FINANCEIRO DA RESPECTIVA

RETENÇÃO), QUEM PODERIA, AINDA, PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DO ICMS/ST RELATIVO À OPERAÇÃO, ATRAVÉS DE UMA DAS OUTRAS DUAS MODALIDADES PREVISTAS NA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02: ABATIMENTO (ART. 28) OU CREDITAMENTO (ART. 29).

OU SEJA, AINDA QUE A MODALIDADE DO RESSARCIMENTO FOSSE REVOGADA PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA, OCORRENDO A DEVOLUÇÃO POSTERIOR DE MERCADORIAS, POR MEIO DE NOTA FISCAL DE SAÍDA EMITIDA PELO PRÓPRIO DESTINATÁRIO ORIGINAL, CASO DOS AUTOS, ESTA NÃO AUTORIZA O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, MESMO QUE TAL DOCUMENTO APRESENTE AS INFORMAÇÕES REFERENTES AO ICMS/ST. VEJA-SE QUE A AUTUADA ADOTOU PROCEDIMENTO PRÓPRIO PARA O REFERIDO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS, AO ARREPIO DAS PREVISÕES LEGAIS.

(...)

Ademais, 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, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Assim, razão não assiste à Impugnante em suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, as prefacias arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS substituição tributária (ICMS/ST) devido ao estado de Minas Gerais, no período de 01/04/19 a 30/06/23, em razão de apropriação indevida de créditos do imposto lançados no campo 14 (ICMS de devoluções) da GIA-ST (Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS – Substituição Tributária) em desacordo com a legislação tributária.

A Autuada, situada no estado de São Paulo, é inscrita no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, na condição de contribuinte substituta tributária.

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.

Mediante análise de documentos fiscais e das informações contidas na GIA-ST a Fiscalização constatou o lançamento de créditos de ICMS/ST, especificamente no campo 14 (ICMS de devoluções) da GIA-ST, que se referem a valores redutores do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, porém, sem o cumprimento dos requisitos legais para isso.

Trata-se de operações, cujo imposto foi anteriormente retido por substituição tributária, relativas à devolução de mercadorias efetuadas pelo contribuinte substituído, sem o acobertamento por notas fiscais de ressarcimento, nos termos do art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Explica a Fiscalização que constatou, ainda, crédito indevidamente apropriado decorrente de:

- notas fiscais emitidas por terceiros que sequer foram destinadas à Autuada;
- notas fiscais relativas a vendas realizadas pela Autuada que são indevidas para creditamento do imposto (notas fiscais de saídas) e
- números lançados nas GIA/ST que aparentemente se referem a notas fiscais, mas não foi demonstrado o vínculo dos referidos números com os documentos fiscais respectivos, e, ainda, tais documentos fiscais não foram apresentados pela Autuada, apesar de solicitados conforme Termo de Intimação nº 099/23 (págs. 09/12 do e-PTA) e tampouco foram localizadas pelo Fisco.

Diante disso, a Fiscalização procedeu ao estorno dos créditos aproveitados, entendidos como indevidos.

Na peça de defesa apresentada, a Impugnante alega, em apertada síntese que nos casos de devolução de mercadorias, a obrigação de emissão de nota fiscal de ressarcimento não é aplicável ao caso porque, primeiro, não estaria vigente no período autuado, segundo, porque os dispositivos legais tratam dos requisitos para recuperação de valores de ICMS/ST por contribuintes substituídos que estejam dentro do estado de Minas Gerais, na hipótese de rompimento da cadeia do ICMS/ST, e que a Autuada optou pela restituição via creditamento.

Defende que o Auto de Infração é improcedente porque não acarretou qualquer prejuízo ao Fisco Mineiro.

Argumenta que o procedimento adotado pela Autuada poderia ensejar, no máximo, a aplicação de uma penalidade por suposto descumprimento de obrigação acessória.

Salienta que a obrigação acessória de emissão de nota fiscal de ressarcimento prevista no art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, não é aplicável ao caso dos autos, especialmente porque a Autuada optou pela restituição via creditamento que, por sua vez, não se confunde com a hipótese de restituição via ressarcimento.

Entretanto, não lhe cabe razão, conforme se verá.

Cabe inicialmente ponderar que, em sentido amplo, nas devoluções, têm-se duas situações distintas:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I) uma, em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST é efetivamente entregue ao destinatário e, posteriormente, devolvida ao remetente por meio da emissão de um novo documento fiscal, destinado a acobertar a saída de tais mercadorias do estabelecimento comprador, em retorno ao vendedor;

II) outra, em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST não chega sequer a ser entregue ao destinatário, não se configurando 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.

Importante salientar que é pacífico na jurisprudência que somente o contribuinte que assume o ônus financeiro do tributo tem competência para pedir sua restituição/compensação ao sujeito ativo da obrigação tributária.

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

Pois bem, em relação às devoluções de mercadorias efetuadas pelo contribuinte substituído sediado neste estado, ou seja, na hipótese em que ocorre a efetiva entrega da mercadoria ao destinatário, ocorrendo a devolução posterior por meio de nota fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, esta não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário, mesmo que tal documento apresente as informações referentes ao ICMS/ST, 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 inoccorrência do fato gerador presumido.

Registra-se que o procedimento de restituição encontra-se previsto nos arts. 22 a 24 Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, dispositivos esses que estabelecem regras gerais a serem aplicadas no regime de substituição tributária, que assim dispõem:

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.

(...)

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;

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

**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 O contribuinte poderá se ressarcir junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado:

I - na hipótese de que trata o inciso I do caput do art. 23 desta parte, sendo que na situação em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo de importador, distribuidor ou transportador revendedor retalhista - TRR - localizados neste Estado para outra unidade da Federação e o valor do imposto devido a unidade federada de destino for inferior ao montante do imposto cobrado pela unidade de origem, a restituição será realizada por meio do ressarcimento junto ao fornecedor da mercadoria;

(...). (Grifou-se).

Como se viu, os arts. 22 a 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 autorizam a restituição do tributo apenas ao destinatário das mercadorias, que poderá adotar uma 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.

E ainda, 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 visada pela Delegacia Fiscal de circunscrição ou, a partir de 20/06/20, conter visto eletrônico do Fisco, 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 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.

**Efeitos de 1º/03/2019 a 19/06/2020 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 11, ambos do Dec. nº 47.547, de 05/12/2018:**

"Art. 27. Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte emitirá NF-e 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 - como CFOP, o código 5.603 ou 6.603, conforme o caso;

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 devido ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM;

V - no campo "Informações Complementares" da nota fiscal:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de ressarcimento, será escriturado pelo contribuinte usuário da EFD conforme manual publicado em resolução do Secretário de Estado de Fazenda."

Por se tratar de operações interestaduais entre os estados de Minas Gerais e São Paulo, signatários de Convênio relativamente às mercadorias objeto do Auto de Infração, há que se observar o Convênio de normas gerais vigente, especialmente a cláusula que prevê o ressarcimento da substituição tributária, bem como a possibilidade de que cada estado possa dispor sobre o modo de ressarcimento dessas operações. Confira-se:

**Convênio ICMS nº 142/18 (efeitos a partir de 01/01/19)**

(...)

Seção V

Do Ressarcimento

Cláusula décima quinta Nas operações interestaduais com bens e mercadorias já alcançados pelo regime de substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior poderá, a critério da unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento, ser efetuado mediante emissão de NF-e exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento fornecedor, inscrito como substituto tributário. (Nova redação dada pelo Conv. ICMS 38/19, efeitos a partir de 1º.06.19)

Redação original, efeitos até 31.05.19.

Cláusula décima quinta Nas operações interestaduais com bens e mercadorias já alcançados pelo regime de substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior poderá, a critério da unidade federada de destino, ser efetuado pelo contribuinte mediante emissão de NF-e exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento fornecedor, inscrito como substituto tributário.

§ 1º O ressarcimento de que trata esta cláusula deverá ser previamente autorizado pela administração tributária em cuja circunscrição se localizar o contribuinte, observado o prazo de 90 (noventa) dias, nos termos do § 1º do art. 10 da Lei Complementar nº 87/1996.

§ 2º O estabelecimento fornecedor, de posse da NF-e relativa ao ressarcimento de que trata o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

caput desta cláusula, poderá deduzir o valor a ser ressarcido do próximo recolhimento do imposto retido, a ser feito à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.

§ 3º Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando das últimas aquisições dos bens e mercadorias pelo estabelecimento, proporcionalmente à quantidade saída.

§ 4º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição dos respectivos bens e mercadorias pelo estabelecimento.

§ 5º Em substituição à sistemática prevista nesta cláusula, ficam as unidades federadas autorizadas a estabelecer forma diversa de ressarcimento, ainda que sob outra denominação.

Cláusula décima sexta No caso de desfazimento do negócio, se o imposto retido por substituição tributária houver sido recolhido, aplica-se o disposto na cláusula décima quinta deste convênio.

(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, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, o direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação de devolução da mercadoria pelo cliente, 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 (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, *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.

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

Veja-se, assim, que não assiste razão à Defesa em sua alegação de que o disposto nos art. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 não é aplicável ao caso da Autuada. A legislação mencionada se aplica perfeitamente ao caso concreto, como demonstrado.

Conforme já dito, a situação fática do presente trabalho é a devolução de mercadorias pelo contribuinte substituído (trata-se de operações, cujo imposto foi anteriormente retido por substituição tributária). Contudo, o creditamento pretendido pela Autuada requer o cumprimento dos procedimentos previstos nos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02, o que não se verificou no caso em exame.

Razão assiste à Defesa ao apontar que o inciso I do art. 23 do Anexo XV do RICMS/02 dispõe expressamente que o direito à restituição cabe ao estabelecimento que receber a mercadoria sujeita ao ICMS substituição tributária e der saída a outro estado.

Equívoca-se, porém, ao concluir tratar o caso concreto de situação diversa. A situação fática ocorrida no mundo real é exatamente a hipótese prevista pelo legislador, tendo em vista que:

a) estabelecimento do cliente mineiro da Autuada efetivamente recebeu a mercadoria remetida;

b) a mercadoria em exame está sujeita à substituição tributária;

c) o estabelecimento mineiro que havia recebido a mercadoria, deu-lhe saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação.

Como analisa o Fisco, as condições supra enumeradas são exatamente aquelas previstas pelo art. 23, inciso I do Anexo XV do RICMS/02 retrotranscrito.

À luz da legislação supramencionada, poderia o destinatário mineiro, depois de recebida a mercadoria da Autuada, tê-la encaminhado a qualquer estabelecimento de contribuinte localizado em outra unidade Federada que a hipótese legal estaria concretizada no mundo fático.

No entanto, a encaminhou à Autuada, o que também se enquadra no disposto na legislação em tela. Isto porque, na hipótese vertente, a Impugnante se reveste da mesma qualidade de qualquer estabelecimento de contribuinte em outra unidade da Federação.

Como explica o Fisco, num primeiro momento a Autuada é o remetente inicial e num segundo momento é também o estabelecimento para o qual a mercadoria foi posteriormente remetida pelo então destinatário original que a havia recebido com ICMS/ST retido.

Portanto, a mercadoria objeto das notas fiscais autuadas foi de fato, remetida a estabelecimento de contribuinte situado em outro estado da Federação, ainda que em devolução.

Em vista disso, ocorreu no mundo real o disposto no inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, de forma que o direito à restituição é do estabelecimento mineiro, cliente da Autuada.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, o Fisco não mencionou que a Autuada está sujeita à modalidade de ressarcimento, prevista no inciso I do art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Acontece que, para lançar o valor do crédito perseguido em GIA/ST, como fez, haveria de estar acobertada por nota fiscal de ressarcimento, o que não ocorreu no caso vertente.

O Fisco não está a exigir que a Autuada observe a obrigação acessória prevista no art. 27 da Parte I do Anexo XV do RICMS/02 à qual, realmente, não está sujeita diretamente. Não houve, portanto, afronta ao princípio da estrita legalidade ou ao parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Porém, não se pode olvidar que a modalidade “creditamento na escrita fiscal”, ou seja, creditar-se em GIA/ST, como procedeu, não é conduta facultada à Autuada, para que seu procedimento fosse lícito, mister seria a observância ao dispositivo legal mencionado.

Registra-se que a alegação da Defesa de que o art. 24, inciso I do Anexo XV do RICMS/02 (“I – ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado”) não se encontrava vigente no período autuado já foi discutida e superada em fase de preliminar.

Não obstante, de plano, conforme amplamente discutido, o direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação de devolução da mercadoria pelo cliente, compete exclusivamente ao contribuinte substituído (quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção), quem poderia, ainda, pleitear a restituição do ICMS/ST relativo à operação, através de uma das outras duas modalidades previstas na Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02: abatimento (art. 28) ou creditamento (art. 29).

Ou seja, ainda que a modalidade do ressarcimento fosse revogada pela legislação mineira, ocorrendo a devolução posterior de mercadorias, por meio de nota fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, caso dos autos, esta não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário, mesmo que tal documento apresente as informações referentes ao ICMS/ST.

Veja-se que a Autuada adotou procedimento próprio para o referido aproveitamento de créditos, ao arrepio das previsões legais, como já mencionado.

Portanto, conforme demonstrado no Auto de Infração, a Impugnante apropriou-se de créditos de ICMS/ST referentes a devoluções de mercadorias efetuadas pelo contribuinte substituído, apesar de inexistentes as notas fiscais de ressarcimento visadas pelo Fisco, 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 os créditos de ICMS/ST lançados na escrita da Autuada não possuem nenhum lastro documental e, nem tão pouco autorização pela unidade de circunscrição do contribuinte substituído, infringindo, indiscutivelmente, toda legislação que trata da matéria.

Diante disso, a Autuada somente poderia abater o valor do imposto por substituição, devido a Minas Gerais, se tivesse sido eleita pelo substituído mineiro.

A Autuada adotou procedimento próprio para o aproveitamento de créditos oriundos de operações de devolução ao arrepio das previsões legais.

Nesse sentido, não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória, como afirma a Defesa. Pelo contrário, ao tomar para si o direito à restituição, admitido somente ao contribuinte substituído, promoveu o recolhimento a menor do ICMS/ST devido, causando prejuízos aos cofres públicos, ao contrário do alegado pela Impugnante.

Além do indevido procedimento de se creditar inadvertidamente em GIA/ST, deu-se o recolhimento a menor do ICMS/ST no período autuado, causando prejuízos à gestão pública que necessita do recolhimento tempestivo dos tributos para compor a receita com a qual deve fazer frente às suas obrigações.

É sabido que o sistema tributário é regido por uma série de normas, as quais estabelecem o fato gerador do tributo, o momento da incidência, a sujeição passiva, data e forma de pagamento, dentre outros aspectos. O simples desrespeito às obrigações acessórias já causa prejuízo, pois estas devem ser estritamente observadas, na medida em que são determinantes para o controle fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É simplista afirmar que a Fiscalização discorda do procedimento adotado pela Autuada que se creditou em GIA/ST sem possuir notas fiscais de ressarcimento. Não se trata de concordar ou discordar. O Fisco apenas constatou o procedimento irregular, posto que não amparado na legislação tributária, glosou o crédito respectivo e aplicou as penalidades cabíveis.

Conforme preceitua o art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, o crédito do ICMS não constitui um direito em si mesmo, mas sujeito a idoneidade formal e material. Confira-se:

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

Os argumentos da Impugnante de que não trouxe prejuízos ao Erário e que o procedimento adotado pela Autuada poderia ensejar, no máximo, a aplicação de uma penalidade por suposto descumprimento de obrigação acessória não se sustentam na medida em que abateu do imposto a recolher para Minas Gerais créditos sem lastro legal.

A apropriação indevida de créditos do imposto, conforme demonstrado, acarretou um recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada.

Por fim, reporta-se aos fundamentos constantes da manifestação fiscal:

“A irregularidade cometida, prevista no inc. XXVI do artigo 55 da Lei 6.763/75, está devidamente capitulada e descrita às fls. 01 no Relatório do Auto de Infração, a saber:

CONSTATOU-SE QUE A AUTUADA, CONTRIBUINTE ESTABELECIDO NO ESTADO DE SÃO PAULO E INSCRITO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DE MINAS GERAIS NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, INCORREU EM APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO PORQUE LANÇOU IMPROPRIAMENTE NO ANEXO I CAMPO 14 ICMS DE DEVOLUÇÕES DA GIA-ST (GUIA NACIONAL DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) CRÉDITOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

(...)

Portanto, a autuação está fulcrada no indevido aproveitamento de créditos, o que já havia sido comunicado à Contendora ainda na fase de exploratória, conforme constou de fls. 1150:

(...)

VALE OBSERVAR QUE NAS OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS PELOS DESTINATÁRIOS MINEIROS NÃO É POSSÍVEL AO REMETENTE PAULISTA DA MERCADORIA APROVEITAR OS CRÉDITOS DO ICMS/ST COM BASE EM NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO DAQUELES. DE OUTRA FORMA, QUANDO UMA MERCADORIA É DEVOLVIDA POR UM DESTINATÁRIO MINEIRO, NÃO CABE AO REMETENTE PAULISTA O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO ICMS/ST POR ESTE RETIDO CUJO FATO GERADOR PRESUMIDO NÃO SE REALIZOU. CONSIDERANDO QUE O ÔNUS TRIBUTÁRIO DA OPERAÇÃO ORIGINAL FOI SUPORTADO PELO DESTINATÁRIO É ESTE O DETENTOR DO DIREITO À RESTITUIÇÃO.

NO QUE CONCERNE À HIPÓTESE DE RESTITUIÇÃO MEDIANTE RESSARCIMENTO JUNTO A SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, CONSIDERANDO O PERÍODO APONTADO, SUGERIMOS A LEITURA DO ART. 27 DO ANEXO XV DO RICMS/MG. SALIENTAMOS QUE AS NOTAS FISCAIS APRESENTADAS NO ANEXO ÚNICO SE REFEREM EXCLUSIVAMENTE ÀQUELAS UTILIZADAS PARA COMPOR O “CAMPO 14” DAS GIA/ST INFORMADAS NO ANEXO I PELA NESTLE BRASIL LTDA. SALVO ENGANO, NÃO FORAM LOCALIZADAS NESSE ROL NOTAS FISCAIS DE RESSARCIMENTO.

(...)

Em que pese a Impugnante estar inscrita em Minas Gerais e utilizar a GIA/ST na apuração do tributo devido, é oportuno frisar que o fato de ter inscrição estadual mineira lhe permite apurar e recolher o ICMS/ST de acordo com as regras do Convênio ICMS 81/93 e alterações posteriores, mas não lhe autoriza a lançar em GIA/ST valores de crédito de ICMS/ST sem observar os requisitos legais.

(...)

De fato, existe a possibilidade de o destinatário restituir-se do ICMS/ST que foi acrescido ao valor total da nota fiscal que lhe foi emitida através do ressarcimento perante sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais, o que é muito diferente do procedimento da Contendora em que “a unidade autuada optou pela restituição via creditamento na escrituração fiscal”. Não há na legislação tributária mineira permissão para a referida opção mencionada pela Impugnante.

(...)

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

(...)

Confunde-se a Contendora ao alegar que estão sendo exigidos valores de ICMS/ST em relação a fatos geradores que não se concretizaram. O fisco não está a negar o direito à restituição e tampouco está a exigir o recolhimento do ICMS/ST destacado nas notas fiscais. O cerne da questão, para o caso das mercadorias que foram recebidas e posteriormente remetidas pelos destinatários mineiros, resume-se ao fato de que o direito ao crédito do ICMS/ST cujo fato gerador não mais ocorrerá em Minas Gerais não é da Impugnante. O fisco está a exigir da Impugnante o ICMS/ST recolhido a menor porque foi constatado o aproveitamento indevido de créditos lançados na GIA/ST utilizada para apuração do tributo.

Em que pese a Contendora procurar resumir a irregularidade a um mero descumprimento de obrigação acessória, o caso concreto versa sobre recolhimento a menor do ICMS/ST devido a Minas Gerais.”

Dessa forma, correto o estorno dos créditos efetuado pela Fiscalização.

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 113/15, a seguir transcrita em parte:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 113/15

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

No mesmo sentido, a resposta da Consulta de Contribuinte nº 002/20, cujos excertos são a seguir reproduzidos:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 002/20

CONSULENTE: D. Center Distribuidora Ltda.

(...)

1 - Não. Nas operações envolvendo devolução de mercadoria recebida 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 Parte 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66, todos do RICMS/2002, haja vista a inocorrência do fato gerador presumido, dada a posterior transferência interestadual.

Nesse caso, a Consulente, como substituída, poderá pleitear a restituição do ICMS/ST relativo à operação, observando-se os arts. 22 a 31 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, por meio de uma das modalidades previstas nesta mesma Parte: RESSARCIMENTO (art. 27), abatimento (art. 28) ou creditamento (art. 29).

Esclareça-se que, após a vigência do Decreto nº 47.547/2018, ou seja, a partir de 1º de março de 2019 não mais é necessária a apresentação da nota fiscal à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização da restituição no caso de abatimento ou creditamento. Todavia, tratando-se de restituição mediante RESSARCIMENTO, conforme situação exposta pela Consulente, permanece a exigência de autorização da Delegacia Fiscal, conforme estabelece o art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002:

Art. 27. Na hipótese de restituição mediante RESSARCIMENTO junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte emitirá NF-e 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. (Grifou-se).

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido, tampouco a Autuada tem direito ao crédito no que tange às demais situações autuadas, não contestadas pela Defesa, assim explicadas pela Fiscalização:

1- Indevido aproveitamento de crédito decorrente de notas fiscais relativas a vendas realizadas pela Autuada, portanto referentes às operações de saída, e indevidas para creditamento do imposto;

2- Indevido aproveitamento de crédito decorrente de notas fiscais emitidas por terceiros, que sequer foram destinadas à Autuada sendo, portanto, totalmente estranhas à sua escrita fiscal e não lhe gerando direito a crédito;

3- Indevido aproveitamento de crédito decorrente de números lançados nas GIA/ST que aparentemente se referem a notas fiscais, mas não foi demonstrado o vínculo dos referidos números com os documentos fiscais respectivos. A Fiscalização ressalta, ainda, que esses documentos fiscais não foram apresentados pela Impugnante apesar de solicitados conforme Termo de Intimação nº 099/23 de fls. 09 e tampouco foram localizados pelo Fisco.

A Fiscalização explica que, no que diz respeito ao item 1, foi elaborada a planilha denominada Anexo “E” que apresenta notas fiscais de saída emitidas pela Autuada, ou seja, referem-se a operações de remessa de mercadorias da Contribuinte para outros estabelecimentos cujo ICMS/ST pretende creditar-se. Em palavras outras, a Autuada destaca o ICMS/ST na nota fiscal de saída e lança no campo devoluções da GIA/ST o crédito relativo à tal saída.

Em relação ao item 2, a Fiscalização apresenta alguns exemplos às págs. 09/10 da Manifestação Fiscal, demonstrando que trata-se de notas fiscais totalmente estranhas à escrituração contábil da Autuada, uma vez que não reflete operação realizada por ela e tampouco destinada a ela.

Quanto ao item 3, estão relacionados no Anexo “F” os números, aparentemente relativos a notas fiscais, relativos a créditos lançados em GIA/ST sem a apresentação do documento fiscal respectivo, apesar da intimação específica para esse fim emitida pelo Fisco.

Portanto, não restam dúvidas quanto à flagrante infringência à legislação tributária.

Cumprе mencionar que a matéria versada nos autos já esteve em análise neste Conselho de Contribuintes, com aprovação das exigências fiscais, conforme, a título de exemplos, nos Acórdãos nºs 24.231/22/3ª, 23.468/20/3ª, 22.445/20/2ª e 22.422/20/2ª.

Por fim, não cabe alegação de erro na aplicação da penalidade prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, ao invés daquela prevista no art. 53, inciso IV da Lei nº 6.763/75, relativa ao aproveitamento indevido de crédito do imposto, revelando interpretação equivocada da lei por parte da Impugnante.

Não obstante os argumentos apresentados, a autuação trata de recolhimento a menor do imposto, tendo a Fiscalização estornado o crédito apropriado indevidamente e exigido o imposto que deixou de ser pago, aplicando a penalidade do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, conforme previsto no art. 53, inciso III do mesmo dispositivo legal, *in verbis*:

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

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

(...)

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;

(...)

Ora, em razão da legislação do ICMS, o aproveitamento indevido de crédito acarreta, por consequência, o recolhimento a menor do imposto.

A multa de revalidação é calculada, no presente trabalho fiscal, sobre o valor do ICMS devido, nos exatos termos da legislação tributária.

Nota-se que a norma contida no inciso I do § 2º do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante recolheu a menor o ICMS/ST devido.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I do mesmo artigo da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI 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:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Igualmente não se sustentam os protestos da Impugnante sobre o caráter confiscatório e aplicação cumulativa, da multa de revalidação e da multa isolada, tendo em vista tratar-se de penalidades distintas.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor do imposto efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, no inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada 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)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II c/c §2º, inciso I do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

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

Assim, não há que se falar em ofensa ao art. 142 do CTN, como pretende fazer crer a Impugnante, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma escorreita a penalidade cabível.

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

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

.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886  
MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Vitória Medeiros de Melo Caballero Chagas e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 12 de setembro de 2024.**

**Pedro Henrique Alves Mineiro**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

CSP