

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

---

Acórdão:	23.263/19/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001175119-41	
Impugnação:	40.010147283-71	
Impugnante:	Masterfoods Brasil Alimentos Ltda. IE: 001631651.00-63	
Proc. S. Passivo:	Flávio de Haro Sanches/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força de protocolo, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário, sem observância dos requisitos legais para o ressarcimento do tributo. Infração caracterizada nos termos do disposto nos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, promovido pela Autuada estabelecida no estado de São Paulo e inscrita no cadastro de contribuintes do estado de Minas Gerais como substituta tributária por força de Protocolo, no período de janeiro de 2014 a maio de 2018, em razão de aproveitamento indevido de crédito do imposto oriundo de devoluções de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, ou sem lastro documental.

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

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000027053.60 (fls. 02); Auto de Infração-AI (fls. 07/11); Relatório Fiscal (fls. 12/16); Anexo I – Arquivos originais entregues em atendimento à intimação entregue em 13/07/18 (CD de fls. 31); Anexo II – GIA/ST original transmitida pela Contribuinte e extraída do Auditor Eletrônico (CD de fls. 31); Anexo III – Planilha contendo a relação de notas fiscais de devolução de clientes extraída do arquivo entregue pela Contribuinte e consolidada por período de apuração (Relação na íntegra constante do CD de fls. 31 – amostragem, páginas 1 e 285 constante de fls. 19/20); Anexo IV – Planilha contendo apuração do ICMS/ST recolhido a menor nos exercícios de 2014 a 2018 (fls. 22/26); Anexo V – Exigências Fiscais (fls. 28/29); Anexo VI – CD contendo arquivos relativos aos Anexos I, II e III (fls. 31); Anexo VII – Termo de Intimação (fls. 33/34).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 41/63, acompanhada dos documentos de fls. 64/146.

Requer, ao final, o cancelamento total da cobrança ou, subsidiariamente, mas, cumulativamente entre si, (a) que sejam expurgadas as cobranças anteriores a 21/12/13, em razão de decadência, (b) que o processo seja baixado em diligência, e (c) que seja readequada a penalidade para o inciso XLIII do art. 54 da Lei 6.763/75 ou apenas a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do ICMS cobrado.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 153/176, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 184/214, opina, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário e pela procedência do lançamento.

---

## ***DECISÃO***

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, promovido pela Autuada estabelecida no estado de São Paulo e inscrita no cadastro de contribuintes do estado de Minas Gerais como substituta tributária por força de Protocolo, no período de janeiro de 2014 a maio de 2018, em razão de aproveitamento indevido de créditos do imposto, irregularmente

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançados nas GIA/ST, oriundos de devoluções de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, ou sem lastro documental.

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

Inicialmente, a Impugnante pugna pela decadência parcial do crédito tributário.

Invoca a aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN em relação às notas fiscais de devolução emitidas em data anterior a 21/12/13, por entender que a data do fato gerador corresponde à data da emissão de cada nota fiscal de devolução de mercadoria, a qual deve ser considerada como marco para contagem do prazo decadencial.

Antes de entrar na discussão da decadência, importa registrar que se encontra equivocado o entendimento da Defesa de que a data do fato gerador corresponde à data da emissão de cada nota fiscal relativa a devolução de mercadoria, pois a irregularidade apurada pelo Fisco é o aproveitamento indevido de créditos relativos a devoluções de mercadorias e tal situação se dá no momento do creditamento feito pela Autuada, que, no presente caso, refere-se ao período de janeiro de 2014 a maio de 2018, e que não necessariamente ocorre no mesmo período de referência da emissão das mencionadas notas fiscais.

Nesse sentido, vale trazer os seguintes comentários do Fisco, apresentados em sua manifestação fiscal:

A própria peça de defesa reproduz parte do Anexo III do Auto de Infração (fls. 46 dos autos) em que fica evidente essa separação.

Enquanto o período de creditamento e, por sua vez, o período do estorno é janeiro de 2014 (mês que, conforme já analisado, não está sob qualquer questionamento de decadência), as datas de emissão das notas fiscais de devolução se deram em meses variados, tais como: julho de 2012; setembro, novembro e dezembro de 2013 e, até, janeiro de 2014, coincidindo com o mês de creditamento.

É, portanto, o caso de creditamento extemporâneo de documentos na GIA/ST. O contribuinte recebeu a devolução de mercadorias em datas variadas e, por vezes, as escriturou lançando a crédito em períodos posteriores. E são estes os períodos em que se deu a irregularidade e o estorno há de ser feito. Não há outra regra para tal análise e a Impugnante tenta confundir esse Conselho ao abordar a decadência sob a ótica da data de emissão do documento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Superada essa questão, registra-se que, conforme estabelece o dispositivo mencionado pela Defesa (art. 150, § 4º, do CTN), se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Destaca-se que, no caso em tela, não houve pagamento integral do ICMS/ST devido, em função do aproveitamento indevido de crédito do imposto.

Assim, ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Infere-se, então, que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

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

(CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN).\" (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE).

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -,O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART.173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, tendo a autuação alcançado o período de janeiro de 2014 a maio de 2018, verifica-se que o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o

crédito tributário relativo ao exercício de 2014 somente expirará em 31/12/19, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 21/12/18.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, verifica-se que o trabalho foi desenvolvido com base na análise de Guias Nacionais de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), relacionadas na planilha inserida no DVD-R de fls. 31 (compondo o Anexo II do Auto de Infração), Notas Fiscais Eletrônicas (NF-es) e informações prestadas pela Contribuinte, especialmente em relação aos valores constantes do campo “VRDEVOLUÇÃO” da GIA-ST, que representam o montante dedutível do valor de ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais.

O Fisco identificou que tais valores se referiam à “*devolução de mercadorias realizadas pelos clientes*” e a “*retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário*”, conforme resposta ao Termo de Intimação de fls. 33, acostada aos autos pelo Fisco (Anexo I do Auto de Infração), integrando o DVD-R de fls. 31.

Em relação às operações de “*devolução de mercadorias realizadas pelos clientes*”, listadas na planilha que compõe o Anexo III do Auto de Infração (inserida integralmente no DVD-R de fls. 31), o Fisco observou que não foram emitidas notas fiscais a título de ressarcimento, por parte dos respectivos contribuintes substituídos, nos termos do disciplinamento contido nos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02 e na Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93 (condição necessária para a Autuada se apropriar dos respectivos créditos lançados nas notas fiscais de devolução).

Assim, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para estornar tais valores indevidamente apropriados pela Autuada, pois não são passíveis de dedução da importância relativa ao ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, tendo em vista o não cumprimento das condicionantes previstas na legislação tributária para tal mister.

Ressalta-se que os valores relativos às operações de “*retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário*” não foram objeto de autuação.

Em sua manifestação, o Fisco destaca que nessas informações prestadas pela Contribuinte (Anexo I do Auto de Infração), alguns pequenos valores, lançados no campo “VRDEVOLUÇÃO” da GIA/ST, nos meses de maio de 2014, dezembro de 2016 e janeiro e dezembro de 2017, **não** foram identificados pela empresa como sendo “*devolução de mercadorias realizadas pelos clientes*” e nem como “*retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário*”.

Estando, portanto, sem qualquer justificativa que permitisse o creditamento, esses valores foram estornados, em razão da ausência de lastro documental, cuja acusação não foi refutada pela Defesa.

A apuração do ICMS/ST recolhido a menor encontra-se na planilha de fls. 22/26 (Anexo IV do Auto de Infração), cujo resultado foi levado à planilha de fls. 28/29 (Anexo V do Auto de Infração) para compor o Demonstrativo do Crédito Tributário.

Em sua peça de defesa, a Impugnante alega que *“os dispositivos levantados pela Fiscalização não tratam expressamente da situação de devolução”*.

Afirma que a regra aplicável para a recuperação de ICMS/ST, em caso de devolução de mercadoria após remessa interestadual, é a do art. 34 do Anexo XV do RICMS/02, por se tratar de um regramento específico, e não a do art. 23, inciso I, do mesmo Anexo XV, que disciplina “saída” para outro estado, sendo este um evento genérico em comparação a uma “devolução”.

Acrescenta que referido art. 34 prevê procedimentos que foram devidamente cumpridos pela Autuada, não havendo *“qualquer alusão a uma prévia autorização ou a uma nota fiscal específica de ressarcimento a ser cancelada/carimbada”*, conforme exigido pelo Fisco.

Entende, então, que *“os procedimentos em questão para recuperação do ICMS-ST coexistem em níveis de especificidade diferentes”*, devendo a regra específica prevalecer sobre a geral.

Afirma, também, que, *“caso se considere que ambas tenham o mesmo teor de concretude (densidade), a do art. 23, I, se destinaria às situações em que o substituído promove uma saída comercial nova (promoção de uma circulação mercantil) a outro Estado, situação claramente diferente da de uma devolução (um desfazimento de circulação mercantil) a outro Estado, caracterizando, desta maneira, um novo fato gerador”*.

Sustenta que, ainda que aplicável o art. 23, inciso I, c/c art. 24, ambos do Anexo XV do RICMS/02, os procedimentos exigidos pelo Fisco não se aplicam à Autuada, mas, sim, aos substituídos mineiros.

Defende que eventual descumprimento desses procedimentos se configura um ato de terceiro e que, assim sendo, *“não deve tolher o direito da Impugnante de estornar/deduzir o ICMS-ST das devoluções”*, podendo ser considerada uma infração acessória, mas jamais a negativa do direito de crédito destacado nas notas de devolução.

Entretanto, não prosperam os argumentos de defesa.

Conforme bem colocado pelo Fisco, o legislador outorga o direito à restituição do ICMS/ST, sendo pacífico na jurisprudência que somente o contribuinte que assume o ônus financeiro do tributo tem competência para pedi-la.

Na operação em que a mercadoria é remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST, mas não chega a ser entregue ao destinatário, não se configura a efetiva circulação da mercadoria, não havendo, portanto, a transferência do ônus referente ao imposto sobre ela incidente, retido/recolhido por substituição tributária pelo remetente.

Essa situação de “devolução integral” ou “retorno integral” de mercadoria não entregue está regulamentada pelo art. 34 da Parte 1 do Anexo XV c/c art. 78 da Parte Geral, ambos do RICMS/02:

RICMS/02

**Anexo XV - Parte 1**

(...)

Art. 34. Ocorrendo **devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário**, cuja saída tenha sido escriturada nos termos do artigo anterior, o sujeito passivo por substituição observará o disposto no artigo 78 deste Regulamento e o seguinte:

I - lançará no livro Registro de Entradas:

a) o documento fiscal relativo à devolução ou ao retorno, com utilização da coluna Operações com Crédito do Imposto, se for o caso;

b) na coluna Observações, na mesma linha do lançamento referido na alínea anterior, o valor da base de cálculo e do imposto retido, relativos à devolução ou ao retorno;

II - no último dia do período de apuração, os valores constantes das colunas relativas ao imposto retido e à base de cálculo serão totalizados, separadamente, por operações internas e interestaduais.

§ 1º - Tratando-se de contribuinte que utilize o sistema de processamento eletrônico de dados, os valores relativos ao imposto retido e à respectiva base de cálculo a que se refere a alínea "b" do inciso I do caput deste artigo serão lançados na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum "Substituição Tributária" ou o código "ST".

(...)

**Parte Geral**

Art. 78. O estabelecimento que receber em retorno integral **mercadoria não entregue ao destinatário**, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso anterior no livro Registro de Entradas, nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações com Crédito do Imposto".

Parágrafo único. Na hipótese do caput:

I - **a mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída;**

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no art. 10 da Parte 1 do Anexo IX deste Regulamento;

III - a mercadoria deverá retornar ao estabelecimento dentro do prazo de validade da nota fiscal de que trata o inciso I deste parágrafo.

(Destacou-se) .

Portanto, ao contrário do entendimento da Impugnante, tais dispositivos legais cuidam das operações em que não houve entrega das mercadorias ao destinatário. Nesse caso, a mercadoria foi objeto de devolução/retorno integral à origem, com utilização, inclusive, do mesmo documento fiscal que acobertou a saída do estabelecimento remetente.

Assim, a apropriação direta do ICMS/ST, como crédito na GIA-ST, somente pode ocorrer nos casos de devolução/retorno integral da mercadoria, ou seja, quando a mercadoria não chegar a ser entregue ao destinatário, circunstância não abrangida nestes autos.

Por outro lado, existem as situações em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST é efetivamente entregue ao destinatário e, posteriormente, devolvida ao remetente por meio de emissão de um novo documento fiscal, destinado a acobertar a saída da mercadoria do estabelecimento comprador, em retorno/devolução ao vendedor.

São essas situações que correspondem às operações objeto de autuação.

Nesses casos, o ônus financeiro do ICMS/ST foi transferido ao destinatário (somado ao valor da nota fiscal), sendo este o contribuinte competente para solicitar restituição do imposto, em razão de inoccorrência do fato gerador presumido.

Salienta-se que a devolução posterior de mercadoria, por meio de nota fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, mesmo que tal documento apresente as informações referentes ao ICMS/ST, não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário, posto que há procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese, diverso do adotado pela Autuada.

Como se vê, não há conflito de normas e nem falta de observância do critério de prevalência da norma especial sobre a geral, mas, respeito à regra aplicável a cada situação específica.

Importa lembrar que o estorno dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias de clientes, objeto da autuação, ocorreu por descumprimento dos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02 e da Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93, o qual, tendo sido firmado entre os estados e o Distrito Federal, estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária.

Como se verá adiante, os arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 autorizam a restituição do tributo apenas ao destinatário das mercadorias, que poderá adotar uma das seguintes medidas: (1) ressarcimento, mediante emissão de nota fiscal específica para tal finalidade, em nome de qualquer substituto tributário

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A legislação tributária do estado de Minas Gerais que rege a matéria assim dispõe:

### **RICMS/02 - Anexo XV**

Subseção IV

Da Restituição do ICMS Retido ou Recolhido por Substituição Tributária

(...)

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto nesta Subseção.

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

*"Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto neste Capítulo."*

(...)

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I - saída para outra unidade da Federação;

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

*"I - saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação;"*

(...)

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

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

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

III - ao valor corretamente informado na nota fiscal a título de reembolso, no caso em que o

contribuinte tenha adquirido a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária de contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento.

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

"I - 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 submetida ao regime de substituição tributária 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.

**Efeitos de 30/09/2009 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:**

"§ 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 submetida ao regime de substituição tributária para outra unidade da Federação, o Fisco poderá exigir do remetente a comprovação da efetiva entrega da mercadoria ao destinatário.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“§ 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.”

(...)

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:

**Efeitos de 1º/10/2018 a 31/12/2018 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos do Dec. nº 47.487, de 14/09/2018:**

“§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do caput do art. 23 desta parte, o contribuinte poderá se ressarcir junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, sendo que na hipótese em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo 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.”

**Efeitos de 1º/01/2018 a 30/09/2018 - Redação dada pelo art. 11 e vigência estabelecida pelo art. 45, ambos do Dec. nº 47.314, de 28/12/2017:**

“§ 1º Na hipótese em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo 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.”

**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:**

“§ 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."*

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;

***Efeitos de 1º/01/2019 a 28/02/2019 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, II, ambos do Dec. nº 47.581, de 28/12/2018:***

*"I - na hipótese de que trata o inciso I do caput do art. 23 desta parte, sendo que na hipótese em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo 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;"*

(...)

Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte deverá gerar e transmitir à Secretaria de Estado de Fazenda, via internet, até o dia vinte e cinco do mês subsequente ao período de referência, arquivo eletrônico contendo os registros "10", "11", "88STES", "88STITNF" e "90", observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII, bem como arquivo digital conforme leiaute publicado em Portaria do Subsecretário da Receita Estadual, relativo às mercadorias que ensejaram a restituição.

***Efeitos de 05/08/2010 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 45.439, de 04/08/2010:***

*"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 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.

**Efeitos de 1º/04/2008 a 28/02/2019 - Redação dada pelo art. 2º, VIII, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 44.765, de 28/03/2008:**

"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 - 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:

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.

**Efeitos de 1º/12/2005 a 28/02/2019 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;

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

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de ressarcimento, será escriturado:

I - pelo emitente, no livro Registro de Saídas, nas colunas Documentos Fiscais e Observações, fazendo constar nesta a seguinte expressão: "Ressarcimento de ICMS/ST";

II - pelo destinatário, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à apuração do imposto por substituição tributária devido a este Estado, no quadro Outros Créditos ou Imposto Creditado, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Ressarcimento de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

(grifou-se)

Destaca-se que, no caso da restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 determina que a nota fiscal de ressarcimento emitida pelo substituído deve ser apresentada à Delegacia Fiscal de circunscrição, para que seja autorizada a restituição, o que não foi observado no caso em tela.

A Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93, do qual os estados de Minas Gerais e São Paulo eram signatários, previa o ressarcimento do ICMS/ST retido na operação anterior em relação às operações interestaduais, bem como a possibilidade de cada estado dispor sobre o modo de ressarcimento dessas operações. Examine-se:

**Nova redação dada ao caput da cláusula terceira pelo Conv. ICMS 93/16, efeitos a partir de 01.11.16.**

Cláusula terceira Nas operações interestaduais, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado pelo contribuinte mediante emissão de nota fiscal eletrônica, exclusiva para esse fim, em nome de qualquer estabelecimento inscrito como substituto tributário que seja fornecedor do contribuinte substituído.

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

"Cláusula terceira Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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;

§ 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.

Importa registrar que o Convênio ICMS nº 81/93 foi revogado, a partir de 01/01/18, pelo Convênio ICMS nº 52/17, que, por sua vez, teve diversas cláusulas com efeito suspenso, em razão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5866/DF, especialmente a Cláusula Décima Sexta, a qual contém os mesmos termos da Cláusula Terceira do Convênio anterior (81/93).

Destaca-se, ainda, que o art. 11, § 2º, da Lei nº 9.868/99 determina que a concessão de medida cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade torna aplicável a legislação anteriormente existente. Veja-se:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

(...)

Seção II

Da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade

(...)

Art. 11. Concedida a medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário Oficial da União e do Diário da Justiça da União a parte dispositiva da decisão, no prazo de dez dias, devendo solicitar as informações à autoridade da qual tiver emanado o ato, observando-se, no que couber, o procedimento estabelecido na Seção I deste Capítulo.

§ 1º A medida cautelar, dotada de eficácia contra todos, será concedida com efeito ex nunc, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa.

§ 2º A concessão da medida cautelar torna aplicável a legislação anterior acaso existente, salvo expressa manifestação em sentido contrário.

(Grifou-se).

Assim, por força desse dispositivo, o Fisco teve como respaldo para elaborar o presente trabalho, além da legislação mineira, a Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93 (legislação anterior).

Conforme se depreende da legislação mineira supratranscrita, na hipótese de mercadoria sujeita à substituição tributária e ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, existe a confirmação de que o fato gerador presumido não ocorreu, possibilitando 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 o direito 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 e art. 66, § 10, ambos do RICMS/02. Confira-se:

### RICMS/02

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 aposto em nota fiscal ou no DANFE emitidos pelo contribuinte, após análise das informações por este apresentadas."*

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, como já visto, compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez que foi ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção. Assim, somente ele poderá pleiteá-la junto ao seu estado.

Nessa situação, como houve a tributação sem a realização do fato gerador presumido, a legislação do estado de Minas Gerais disciplina, no art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, as hipóteses de restituição do tributo pago anteriormente.

Optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, o contribuinte substituído 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.

Referida nota fiscal deverá ser apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o contribuinte, para fins de autorização do ressarcimento, a ser exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica – DANFE.

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

Frisa-se, então, 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 nos moldes do que é determinado pela legislação pertinente.

Cumpre, ainda, registrar, que todos os procedimentos narrados são de cumprimento anterior à apropriação do crédito, portanto, este somente poderá ser escriturado pelo contribuinte substituto (Autuada) após o visto do Fisco, conforme previsto no art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, em relação às devoluções de mercadorias realizadas pelos destinatários mineiros, buscou o Fisco o lançamento das notas fiscais de ressarcimento, emitidas por estes à Autuada, que pudessem dar lastro ao aproveitamento de crédito, o que não foi encontrado.

Conforme demonstrado no Auto de Infração, a Autuada apropriou-se de créditos de ICMS/ST, referentes a devoluções de mercadorias, apesar de inexistentes as notas fiscais de ressarcimento visadas pela Delegacia Fiscal, abatendo-os do valor do imposto devido ao estado de Minas Gerais, infringindo, portanto, a legislação tributária mineira e, também, o Convênio ICMS nº 81/93.

Em outro aspecto, a Defesa alega que o procedimento exigido pelo Fisco inviabiliza o funcionamento da não cumulatividade do ICMS, *“sobretudo quanto à Impugnante, que nada pode fazer, se o cliente não observa a regra e devolve o produto sem a prévia autorização do Fisco Mineiro para ressarcir o ICMS-ST”*.

Diz que o estado é beneficiado ilicitamente em detrimento da Autuada, *“ao passo que o cliente que devolveu a mercadoria goza de neutralidade por ter faturado o ICMS/ST junto à Defendente quando da devolução”*.

Traz excertos de decisão judicial no sentido de que *“há direito à recuperação dos tributos pagos a maior se o fato gerador presumido não se concretizar”*.

Informa que, após tomar ciência da exigência da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, de boa-fé, procurou orientar os clientes mineiros quanto ao cumprimento do RICMS/02, conforme cópia de e-mails trocados com clientes, constantes às fls. 119/127 (Doc. 3 da impugnação).

Declara que *“na prática passará a não se creditar quando destacado vir na nota de devolução, mas isso irá lhe afetar diretamente com a cumulatividade do ICMS em afronta da não cumulatividade”*.

Traz acórdãos do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (Doc. 4 da impugnação – fls. 129/146), *“que têm reproduzido o direito de “lançar em sua escrita fiscal” nos termos da jurisprudência do Supremo”, “tudo no sentido de conferir eficácia à não-cumulatividade, independentemente de regulamentações que fulminam o exercício desse direito”*.

Todavia, por todo o exposto, resta claro que se encontra equivocado o entendimento da Impugnante de que é seu o direito ao ressarcimento do imposto pago por substituição tributária.

Cumprе reiterar que a Autuada, na condição de substituta tributária, é responsável pela retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária, mas o ônus desse imposto foi arcado pelo substituído, uma vez ter sido ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção.

E, além de ser uma obrigação do contribuinte mineiro substituído, os procedimentos que devem ser cumpridos, ao optar por uma das modalidades de restituição, garantem o usufruto de um direito que cabe unicamente a ele, respeitando, por conseguinte, o mecanismo da não cumulatividade do imposto.

Conforme bem comentado pelo Fisco:

Os argumentos da Impugnante deixam claro também a confusão por ela feita acerca da questão comercial com o direito propriamente dito.

Devolver ou abater o valor do ICMS/ST no acerto financeiro entre cliente/fornecedor não tem o condão de impor que a legislação siga o mesmo roteiro. O norteador do direito ao ressarcimento de imposto por substituição tributária é o ônus financeiro que decorre da legislação e não pode ser mudado por acordo entre as partes.

Também o fato da Impugnante querer demonstrar sua boa-fé, procurando orientar os clientes mineiros quanto à exigência da legislação tributária, não diminui sua responsabilidade, demonstrando, apenas, que compreende e acata o que dispõe o regulamento do ICMS mineiro, buscando, talvez, mudança de comportamento desde então.

Reconhece, portanto, a inadequação dos procedimentos anteriores.

Registra-se que as decisões do Tribunal de Justiça de Minas Gerais trazidas aos autos pela Defesa tratam de casos em que houve recolhimento a maior de ICMS/ST, em decorrência da diferença entre a base de cálculo efetiva da operação e a presumida, cuja hipótese não guarda correspondência com o Auto de Infração, dispensando, portanto, qualquer análise.

Conforme destacado pelo Fisco, todo o entendimento por ele defendido se coaduna com as manifestações da Superintendência de Tributação – SUTRI (setor da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais-SEF/MG responsável, dentre outras atribuições, pela interpretação da legislação tributária), por meio de Consultas de Contribuintes.

A Consulta de Contribuinte nº 066/12 deixa claro que o ressarcimento junto a fornecedor é uma opção dada ao substituído, exigindo, para tanto, a emissão de nota fiscal, na qual o fornecedor deverá figurar como destinatário, bem como o visto autorizativo exarado no próprio documento fiscal. Confira-se:

Consulta de Contribuinte nº 066/12

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 – Nas operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido, mediante substituição tributária, pelo remetente, em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este Estado, a Consulente terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido 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/02, haja vista a inocorrência do fato gerador presumido.

Optando por se ressarcir junto ao seu fornecedor, a Consulente deverá observar os procedimentos previstos no art. 27 da Parte 1 do Anexo referido, onde se encontra prevista a emissão de nota fiscal na qual tal fornecedor deve figurar como destinatário, documento fiscal este que deverá ser apresentado à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrita a Consulente, para fins de autorização do ressarcimento, a ser exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

(...)

Mais recentemente, a SUTRI reafirmou esse posicionamento na Consulta de Contribuinte nº 164/17:

Consulta de Contribuinte nº 164/17

ICMS - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - RESTITUIÇÃO ICMS/ST - Na devolução de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, em operação interestadual, ou seja, no caso de o fato gerador presumido não se realizar, caberá a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária, desde que atendidas as exigências previstas na legislação tributária, em especial nos arts. 22 a 31 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 - Na devolução de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, em operação interestadual, ou seja, no caso de o fato gerador presumido não se realizar, caberá a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária, desde que atendidas as exigências previstas na legislação tributária, em especial nos arts. 22 a 31 da Parte 1 do Anexo XV, bem como direito ao crédito do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do § 10 do art. 66, todos do RICMS/2002.

Nos termos do art. 24 da Parte 1 do referido Anexo XV, o valor do ICMS/ST poderá ser restituído mediante: ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado; abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária; ou creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

Assim, caso o cliente da Consulente (contribuinte mineiro) devolver mercadoria, poderá optar por se ressarcir junto ao estabelecimento da Consulente, emitindo nota fiscal, conforme art. 27 da citada Parte 1, que deverá ser apresentada à Delegacia Fiscal, para fins de autorização do ressarcimento.

Nesta hipótese, a Consulente (substituto tributário) poderá deduzir, do próximo recolhimento a ser efetuado para Minas Gerais, o valor constante da citada nota fiscal, nos termos do inciso II do § 2º do art. 27 acima citado.

Para as demais formas de restituição do ICMS/ST acima destacadas, deverão ser observadas, dentre outras, as formalidades previstas nos arts. 28 e 29 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

Na mesma linha, o Fisco destaca, em sua manifestação, diversas decisões deste Conselho, que foram “*tomadas, à unanimidade quanto ao mérito, pela procedência do lançamento*”, informando, ainda, que “*diversos Autuados parcelaram e/ou quitaram o crédito tributário*”.

Vale reproduzir aqui excertos de algumas decisões consubstanciadas nos Acórdãos nºs 21.030/16/2ª, 22.922/18/1ª e 23.169/19/3ª:

**ACÓRDÃO Nº 21.030/16/2ª**

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CONSTATADA A RETENÇÃO E RESPECTIVO RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDO NO ESTADO DE SÃO PAULO, AO ESTADO DE MINAS GERAIS, NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA, NAS REMESSAS INTERESTADUAIS DE MEDICAMENTOS PARA CONTRIBUINTES MINEIROS, EM VIRTUDE DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS/ST, DAS DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS, SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO 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 CITADA LEI.**

**LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.**

(...)

**APUROU-SE QUE ELA APROPRIOU, INDEVIDAMENTE, CRÉDITOS DE ICMS/ST DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS, SEM A OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS ESTABELECIDOS NOS ARTS. 22, 23, 24 E 27 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 81/93.**

EXIGE-SE 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.

(...)

DIANTE DE TODO EXPOSTO, NÃO ASSISTE RAZÃO À IMPUGNANTE AO DIZER QUE AS DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS PELO CONTRIBUINTE MINEIRO GERAM INEQUÍVOCO DIREITO AO CREDITAMENTO DO ICMS/ST E QUE HOUVE APENAS UM MERO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA POR PARTE DO SUBSTITUÍDO.

E NEM SE DIGA QUE TODOS OS PROCEDIMENTOS A SEREM CUMPRIDOS EM ETAPA ANTERIOR AO LANÇAMENTO DO CRÉDITO, TRATAM-SE DE MERO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, POIS TODAS AS EXIGÊNCIAS PREVISTAS NA NORMA DIZEM RESPEITO À VALIDADE DO CRÉDITO, DIANTE DA NECESSIDADE DA FISCALIZAÇÃO AFERIR A LEGITIMIDADE E QUANTIFICAR O IMPOSTO A SER RESSARCIDO.

OBSERVA-SE QUE OS CRÉDITOS DE ICMS/ST LANÇADOS NA ESCRITA DA IMPUGNANTE 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.

FRISA-SE QUE O DIREITO DE RESTITUIÇÃO SOB FORMA DE RESSARCIMENTO CABE ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE AO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, E QUE O MESMO PODERÁ ESCOLHER A MODALIDADE DE RESTITUIÇÃO QUE MAIS LHE ATENDE, NÃO NECESSARIAMENTE OPTAR PELO RESSARCIMENTO JUNTO AO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO.

CONSIDERANDO, ASSIM, QUE NENHUMA DAS CONDIÇÕES LEGAIS FORAM CUMPRIDAS, NÃO RESTA DÚVIDA QUANTO A FLAGRANTE INFRINGÊNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, DESCARACTERIZANDO O INSTITUTO.

(...)

TENDO SIDO RESGUARDADO TODOS OS DIREITOS LEGAIS À CONTRIBUINTE, NÃO HÁ, EM ABSOLUTO, OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO.

(...)

**ACÓRDÃO Nº 22.922/18/1ª**

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDA NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO POR FORÇA NO CONVÊNIO ICMS 37/94, EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST ORIUNDOS DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS EFETIVAMENTE

ENTREGUES AO DESTINATÁRIO, SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA O RESSARCIMENTO DO TRIBUTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTS. 22 A 24 E 27, TODOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 81/93. 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.

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO ANTERIORMENTE RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NESSA SITUAÇÃO, COMPETE EXCLUSIVAMENTE AO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, UMA VEZ QUE FOI ELE QUEM SUPORTOU O ENCARGO FINANCEIRO DA RESPECTIVA RETENÇÃO.

OPTANDO PELA RESTITUIÇÃO MEDIANTE RESSARCIMENTO JUNTO AO SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, O CONTRIBUINTE TERÁ QUE EMITIR NOTA FISCAL, EXCLUSIVA PARA ESSE FIM, TENDO COMO DESTINATÁRIO O CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO ESCOLHIDO, DESDE QUE ESTEJA INSCRITO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS, E AINDA, DESDE QUE ATENDIDAS AS FORMALIDADES ESTABELECIDAS NA LEGISLAÇÃO MINEIRA.

(...)

CORRETAS, PORTANTO, 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.

(...)

**ACÓRDÃO Nº 23.169/19/3ª**

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 DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM DECORRÊNCIA DE APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST, HAJA VISTA A FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL PARA FINS DE RESSARCIMENTO, CONFORME PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DOS ARTS. 22 A 24 E 27, TODOS DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS 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 PELO VOTO DE QUALIDADE.

(...)

CONFORME DEMONSTRADO NO AUTO DE INFRAÇÃO, A IMPUGNANTE APROPRIOU CRÉDITOS DE ICMS/ST REFERENTES A DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS, APESAR DE INEXISTENTES AS NOTAS FISCAIS DE RESSARCIMENTO VISADAS PELA DELEGACIA FISCAL, ABATENDO-OS DO VALOR DO IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO DE MINAS GERAIS, INFRINGINDO, ASSIM, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DESTE ESTADO E, TAMBÉM, O CITADO CONVÊNIO.

(...)

AO CONTRÁRIO DO ENTENDIMENTO EXTERNADO PELA IMPUGNANTE, NO SENTIDO DE QUE A AUTUAÇÃO DEU-SE, EXCLUSIVAMENTE, PELA INOBSERVÂNCIA DO REQUISITO FORMAL DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, CONVÉM MENCIONAR, ADEMAIS, AS SEGUINTE DECISÕES DO E. TJMG, NAS QUAIS RESTOU CONSIGNADO QUE A LEGISLAÇÃO ARROLA PROCEDIMENTOS NECESSÁRIOS À VERIFICAÇÃO DO DIREITO DO CONTRIBUINTE EM RELAÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS, RECOLHIDOS ANTERIORMENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, RELATIVOS A FATOS GERADORES QUE NÃO SE REALIZAREM, OS QUAIS NÃO SE TRATAM DE MERAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS FORMAIS OU BUROCRÁTICAS, MAS DE NORMAS FUNDAMENTAIS À AFERIÇÃO, PELO FISCO, DO FATO OCORRIDO.

(...)

Noutra vertente, a Impugnante argui que o inciso I do art. 24 do Anexo XV do RICMS/02, que foi revogado em 31/12/17, previa que “*o ressarcimento junto ao substituto era uma das únicas três hipóteses que obrigatoriamente o contribuinte teria de realizar nas diferentes situações*”, ao passo que a inserção do § 1º em citado artigo aparece como alternativa subsidiária, sujeitando o regramento em questão à aplicação do art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN, o qual, em sua argumentação, levaria à extinção da cobrança pelo fato do procedimento adotado ter deixado de ser considerado contrário à legislação.

Contudo, mais uma vez, não procede o argumento de defesa, que foi objetivamente refutado pelo Fisco, nos seguintes termos:

A Impugnante também levanta a questão do dispositivo que permite o ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, previsto no inciso I, do Art. 24, do Anexo XV, RICMS/02, ter sido revogado a partir de 01/01/2018.

Na verdade, essa possibilidade ficou suspensa de 01.01.2018 a 30.09.2018, retornando sua vigência em 01.10.2018, não mais no inciso I, e sim, no §1º do mesmo Art. 24.

Considerando que o Auto de Infração abrange o período compreendido entre 01.01.2014 e 31.05.2018, tem-se que a hipótese de ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição tributária deixou de ser viável ao Contribuinte a partir de janeiro de 2018.

A Impugnante desenvolve um raciocínio tortuoso de que a revogação de tal dispositivo importa em que o procedimento por ela adotado deixou de ser considerado contrário à legislação, retornando como alternativa subsidiária posteriormente e que, por esses motivos, seria aplicável o Art. 106, II, "b" do CTN, o qual, ao seu entendimento, impõe a extinção da cobrança.

Trata-se, todavia, de uma interpretação totalmente descabida da alteração promovida no Art. 24 do Anexo XV.

Se, como exaustivamente analisado, a restituição do imposto cabe exclusivamente ao substituído e o ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição é apenas uma das modalidades sendo, também, a única que atende à Impugnante; esta modalidade deixando de existir, implica necessariamente dizer que, a partir de 01.01.2018, a Impugnante não poderia ser destinatária de nenhuma nota fiscal de ressarcimento de ICMS/ST.

Portanto, a alteração que vigeu no exercício final do período autuado não importou em validar os procedimentos da Autuada, mas, ao contrário, excluiu sua possibilidade de receber os créditos de ICMS/ST para abatê-los em sua escrita.

Portanto, sob a égide dos dois disciplinamentos vigentes no período autuado, relativamente à possibilidade ou não de ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição tributária, resta indubitado que a Impugnante se aproveitou indevidamente de crédito de ICMS/ST das devoluções de mercadorias, ora porque não possuía o documento competente para o ressarcimento, ora porque era inexistente essa possibilidade.

A Defesa acusa o Fisco de não realizar elementar confirmação item a item da aplicabilidade da substituição tributária no tempo, ao afirmar que ração animal, NCM 23099030, não está listada dentre os produtos sujeitos à substituição em parte do período autuado, ao passo que tal produto é recorrente nas notas fiscais de devolução objeto de autuação.

Entretanto, conforme bem esclarecido pelo Fisco, resta prejudicada essa argumentação, relativa a incidência ou não da substituição tributária em ração animal,

pois ela não guarda correspondência com o motivo da presente autuação, que trata de estorno de crédito de ICMS/ST indevidamente aproveitado.

Apenas a título de informação, o Fisco informa que *“a razão tipo pet está sujeita ao regime de substituição tributária desde agosto de 2004, instituído que foi pelo Decreto 27.031, de 17 de agosto de 2004”*.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que requer a aplicação do princípio da consunção ou absorção, entendendo que *“o creditamento indevido é a conduta principal”*, sendo que *“o pagamento a menor de ICMS-ST, suposto, é mera consequência da conduta “creditar-se indevidamente”*”.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido, prevista no art. 56, inciso II e § 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 de ICMS/ST efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, qual seja, creditamento do ICMS/ST em desacordo com a legislação tributária.

Nesse sentido, vale trazer o seguinte comentário do Fisco:

A multa de revalidação tem caráter genuinamente sancionatório, punitivo, em face de o contribuinte que deixa de pagar, a tempo e modo, o tributo devido, no caso, o ICMS/ST, visando em tese coibir a inadimplência, e tem por escopo garantir a inteireza da ordem jurídica tributária.

(...)

Lado outro, a multa isolada incide nos casos de o contribuinte deixar de cumprir obrigação acessória, consistente no cumprimento dos requisitos legais para proceder ao aproveitamento de crédito de ICMS/ST das devoluções interestaduais de mercadorias, por exemplo, como é o caso dos presentes Autos, sendo certo que o seu descumprimento acarreta a imposição de sanção pecuniária.

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

Ressalta-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)

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, à pena prevista no inciso II e, no caso concreto, § 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:

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;

**Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:**

*"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;"*

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às assertivas de que as multas impostas revelam-se confiscatórias, conveniente reiterar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar-lhe aplicação, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08), *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, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Também na contestação das multas, a Impugnante acusa erro de tipificação da penalidade isolada.

Alega que, para as operações de devolução, existe multa específica, que seria a do inciso XLIII do art. 54 da Lei 6.763/75:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XLIII- por deixar, o destinatário, relativamente ao documento fiscal eletrônico emitido por terceiro, de confirmar a operação, de informar seu desconhecimento desta ou de informar a devolução das mercadorias, na forma e nas condições previstas na legislação tributária - 100 (cem) UFEMGS por documento;

Contudo, essa tipificação nada tem a ver com o objeto de fiscalização abordado nestes autos, que trata da verificação da regularidade do creditamento, procedido pela Autuada, do ICMS/ST decorrente das devoluções de mercadorias.

Registra-se, ainda, que, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento do fato apurado pelo Fisco à norma por ele invocada para sustentar o lançamento, não havendo que se falar em aplicação do art. 112 do CTN.

Dessa forma, observa-se que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor) e Lilian Cláudia de Souza, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir a majoração da multa de revalidação. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 29 de maio de 2019.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**

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

---

Acórdão:	23.263/19/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001175119-41	
Impugnação:	40.010147283-71	
Impugnante:	Masterfoods Brasil Alimentos Ltda.	
	IE: 001631651.00-63	
Proc. S. Passivo:	Flávio de Haro Sanches/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

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

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

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

Art. 56 (...)

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

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

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

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

Sem embargo, como a conduta do contribuinte ou responsável tributário *in casu* foi a de recolher ou reter o ICMS-ST em valor inferior ao que se exige no Auto de

Infração, devido ao aproveitamento indevido de créditos escriturais de ICMS, oriundas de devoluções de mercadorias, efetivamente, entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para o ressarcimento, previstos nos arts. 22 a 24 e art. 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

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

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

Em um cotejo comparativo, quando o legislador quis regular explicitamente a hipótese de pagamento a menor do imposto, além daquela referente à falta de pagamento, fez enumeração de todas essas hipóteses na redação textual do dispositivo legal, sem economizar palavras, conforme se pode perceber do próprio inciso I do art. 56 da Lei n. 6.763/75, *in litteris*:

Art. 56 (...)

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

(...) (sem destaques no original)

Ainda que no prêmio do art. 56 da Lei n. 6.763/75 não exista a previsão de pagamento parcial ou integral do ICMS-ST, *data venia*, aos entendimentos em contrário, a regra de capitulação da penalidade fiscal da Multa de Revalidação é a previsão de que incida no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto cobrado no Auto de Infração, logo, se existe uma hipótese de majoração desta Multa de Revalidação ao elevado patamar de 100% (cem por cento) sobre o valor do imposto incidente na operação ou prestação, o mínimo que se exige é a observância de



seu preceito normativo autorizador do aumento do imposto. E esse preceito normativo pode, sim, restringir sua aplicação, unicamente, à hipótese de falta de pagamento integral ou de retenção integral do ICMS-ST.

Caso contrário, *concessa venia*, arrisca-se uma vulgarização na utilização da causa de majoração da Multa de Revalidação, a ponto de constituir a regra principal de cobrança, enquanto a hipótese exceptiva, paulatinamente, passaria a ser a incidência do percentual de 50% (cinquenta por cento) do *caput* do art. 56 da Lei n. 6.763/75.

Explica-se melhor. A hipótese do *caput* do art. 56 da Lei n. 6.763/75 é a de admoestar o contribuinte inadimplente a recolher, voluntariamente, para o erário mineiro o imposto devido a cada competência fiscal, dentro do prazo de vencimento da obrigação tributária. Destarte, nesta hipótese, pouco importaria se houvesse o recolhimento parcial ou integral do ICMS, porque, de todo modo, implicaria na necessidade de se acionar a máquina burocrática estatal, dentro dos parâmetros legais, para exigir o que é devido ao Estado de Minas Gerais.

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

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

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

Sem embargo, no outro lado da moeda, existe uma concentração das obrigações acessórias do contribuinte substituído do ICMS-ST para o contribuinte substituto, além da dificuldade de se precisar com exatidão a base de cálculo de uma obrigação tributária futura, o que engendra sérias divergências de interpretação na legislação tributária vigente entre o contribuinte substituto e o Estado arrecadador do imposto devido.

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

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

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

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

Portanto, isso representaria manter uma interpretação do inciso I do § 2º do art. 56 da Lei n. 6.763/75, em desacordo com a Constituição Federal, o que demandaria por parte do Poder Judiciário uma redução da Multa de Revalidação ao patamar originário de 50% para todas as hipóteses de “falta de recolhimento ou de recolhimento a menor” do ICMS, como meio de se corrigir uma discriminação negativa entre contribuintes inadimplentes, que estão em situação equivalente.

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

**Sala das Sessões, 29 de maio de 2019.**

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