

Acórdão: 23.865/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001495637-85  
Impugnação: 40.010150585-90  
Impugnante: Laboratório Canonne Ltda.  
IE: 048776297.00-80  
Proc. S. Passivo: Matheus Monnerat Navega/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA FINS DE RESSARCIMENTO.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária em razão da utilização, em forma de créditos, de valores indevidos e irregularmente lançados nas GIA/ST (Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS / Substituição Tributária), mais especificamente no Campo 14. Corretas as 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.

**Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária pela Autuada estabelecida no município do Rio de Janeiro - RJ, Substituta Tributária por força do Protocolo ICMS nº 188/09, no período de maio de 2015 a dezembro de 2015, em razão da constatação da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem a observância dos requisitos legais.

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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 20/38 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 56/72, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

**DECISÃO**

Conforme mencionado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS substituição tributária (ICMS/ST) devido ao estado de Minas Gerais, no período de maio de 2015 a dezembro de 2015, em razão de apropriação indevida de créditos do imposto, oriundos de devolução de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para restituição.

A Autuada, situada no estado do Rio de Janeiro, é inscrita no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, na condição de contribuinte substituto tributário, nos termos do Protocolo ICMS nº 188/09.

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.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF nº 10.000033383.95 (fls. 02), Auto de Infração (fls. 05/07), Relatório Fiscal Contábil – Anexo 1 (fls. 08/12) e os Anexos 3 a 6 em mídia eletrônica – CD (fls. 13).

Na peça de defesa apresentada, a Impugnante alega, primeiramente, que estaria decaído o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento em relação ao período anterior a 31/07/15, nos termos do disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que o período autuado abrange de maio a dezembro de 2015 e que foi intimada do Auto de Infração em 26/08/20.

Contudo, sem razão a Defesa, pois, conforme estabelece o 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.

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;

(...)

Sobre o tema, assim decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), 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 (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 uma vez pronunciou-se sobre a matéria em decisão mais recente, 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, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2015 somente iria expirar em 31/12/20, 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 28/08/20, conforme AR de fls. 19.

Mediante análise de documentos fiscais e das informações contidas na Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), a Fiscalização constatou o lançamento de créditos de ICMS/ST, especificamente no campo 14 (ICMS de devoluções) da GIA-ST, que se refere 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 a devolução (parcial ou total) 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.

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apresente as informações referentes ao ICMS/ST, posto que há procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese.

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:

### RICMS/02 - Anexo XV

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

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

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

II - saída amparada por isenção ou não incidência;

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

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

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

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

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

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

## 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.

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

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

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

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

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

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se viu, os arts. 22 a 25 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, 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 emitirá nota fiscal tendo aquele como destinatário e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de ressarcimento, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

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

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

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

III - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;

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

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

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

Por se tratar de operações interestaduais entre os estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro, signatários de protocolo e/ou Convênio relativamente às mercadorias

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 81/93 (efeitos até 31/12/17)

(...)

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 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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

(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:

(...)

***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."*

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.

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.

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.

Dessa forma, correto o estorno efetuado pela Fiscalização dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias realizadas pelos clientes, objeto da autuação, em razão do descumprimento dos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02 e da Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93 (vigente até 31/12/17), o qual, tendo sido firmado entre os estados e o Distrito Federal, estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária.

O argumento da Impugnante de violação a verdade material não se sustenta na medida em que abateu do imposto a recolher para Minas Gerais créditos sem lastro legal.

Há que se observar que o direito de crédito não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício, e o não cumprimento das obrigações acessórias previstas na legislação mineira impossibilitam que o Fisco comprove a regularidade na apropriação de créditos por parte dos contribuintes.

Assim, as operações de devolução de mercadorias pelos destinatários são reconhecidas pela Fiscalização, o que é questionado são os procedimentos que legitimariam o ressarcimento do ICMS/ST, que no caso não foram observados, pois os valores de ICMS/ST lançados a crédito na conta-gráfica não possuem lastro documental – nota fiscal de ressarcimento – e, tampouco, autorização da 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.

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)

Considerando, assim, que nenhuma das condições legais foram cumpridas, não restam dúvidas quanto à infringência à legislação tributária, uma vez que a Autuada adotou procedimento próprio para o aproveitamento de créditos oriundos de operações de devolução de mercadorias efetuadas pelo contribuinte substituído, ao arrepio das previsões legais.

Ressalta-se que razão não assiste à Defesa quando alega que a não utilização do crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de devolução viola o princípio constitucional da não-cumulatividade, visto se olvidar de um aspecto muito importante: o direito à restituição do tributo na hipótese em tela é do destinatário (contribuinte substituído).

A Defesa afirma que ao fazer prevalecer o princípio da não-cumulatividade em sua escrita fiscal pode, eventualmente, ter descumprido algum dever instrumental, pelo que cabe, quando muito, ser apenada por multa de descumprimento de obrigação acessória, mas jamais pela cobrança do imposto.

No entanto, razão não lhe assiste ao nomear a irregularidade praticada como descumprimento de dever instrumental. 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.

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.

O princípio da não-cumulatividade resta atendido no lançamento fiscal, conforme preceitua a legislação pertinente.

Cumprimenta-se mencionar que a matéria versada nos autos já esteve em análise neste Conselho de Contribuintes, com aprovação das exigências fiscais, conforme

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

Acórdãos nºs 22.922/18/1ª, 23.072/1ª/18, 23.478/19/1ª, 22.074/19/2ª, 23.263/19/3ª e, mais recentemente, no Acórdão nº 23.468/20/3ª, cuja ementa transcreve-se:

ACÓRDÃO: 23.468/20/3ª

EMENTA CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST DEVIDO PELA AUTUADA, ESTABELECIDO NO ESTADO DE SÃO PAULO, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO POR FORÇA DE CONVÊNIO, EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS/ST ORIUNDOS DE DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS SEM OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTS. 22 A 24 E 27, DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02 E CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 81/93 E ART. 78 DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO EM DOBRO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

Verifica-se, portanto, que o feito fiscal está amplamente respaldado na legislação que rege a matéria, sendo legítimas, pois, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, e 55, inciso XXVI, ambos 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:

(...)

***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;"*

(...)

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.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;

Quanto à alegação da Impugnante no sentido de considerar confiscatórias as penalidades aplicadas, destaque-se que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo diferentes.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se ao descumprimento de obrigação acessória, por apropriação indevida de créditos do imposto, ao passo que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, pela falta de recolhimento do imposto devido.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

As multas de revalidação e isolada exigidas são disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidas as Conselheiras Paula Prado Veiga de Pinho (Relatora) e Flávia Sales Campos Vale, que a reconheciam em relação ao período anterior a 31/07/15. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Designado relator o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras vencidas.

**Sala das Sessões, 20 de julho de 2021.**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator designado**

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

D

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

---

Acórdão:	23.865/21/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001495637-85	
Impugnação:	40.010150585-90	
Impugnante:	Laboratório Canonne Ltda.	
	IE: 048776297.00-80	
Proc. S. Passivo:	Matheus Monnerat Navega/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - RJ	

---

Voto proferido pela Conselheira Paula Prado Veiga de Pinho, 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.

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária pela Autuada estabelecida no município do Rio de Janeiro - RJ, Substituta Tributária por força do Protocolo ICMS nº 188/09, no período de maio de 2015 a dezembro de 2015, em razão da constatação da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem a observância dos requisitos legais.

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.

Destaque-se que, no caso, a Autuada recolheu parte do ICMS/ST, pelo que, o Estado de Minas Gerais teve conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, inclusive do aproveitamento do crédito que gerou o recolhimento a menor.

Nesse sentido, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, pacificou seu entendimento, segundo o qual, quando o tributo for sujeito a homologação e o contribuinte tenha realizado recolhimento a menor, deve se aplicar o disposto no art. 150, § 4º do CTN:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. PRAZO. QUINQUENAL. TERMO A QUO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. AO CONTRÁRIO DO DEFENDIDO PELO ORA AGRAVANTE O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO AGRAVADO NÃO ENSEJOU A ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO DOS AUTOS, MAS TÃO SIMPLEMENTE A INTERPRETAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ACÓRDÃO RECORRIDO.



2. ESTA CORTE ENTENDE QUE, NOS TERMOS DOS ART. 145, III, E 149, VIII, E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CTN, A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO É PERFEITAMENTE POSSÍVEL DESDE QUE REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO FOI EFETIVADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/2/2003, OCORRENDO TERMO DE REVISÃO DO REFERIDO AUTO EM 20/12/2004, CUJOS FATOS GERADORES SE DERAM NOS ANOS DE 01/1999 A 12/1999.

4. O PRAZO DECADENCIAL PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO É O MESMO PARA O LANÇAMENTO REVISADO; NO PRESENTE CASO, POR SE TRATAR DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E HAVENDO PAGAMENTO A MENOR, APLICA-SE A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

Dessa forma, tendo em vista que a Autuada foi intimada do lançamento em 26/08/20, e que deve ser aplicado, ao caso, o art. 150, § 4º, do CTN, conforme entendimento do STJ acima transcrito, conclui-se que decaiu o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário para o crédito apurado até 31/07/15, uma vez que ultrapassados os 5 (cinco) anos estabelecidos na legislação de regência, devendo ser excluídos, da base de cálculo da autuação, os valores de ICMS/ST e multas relativas aos lançamentos com período de referência até 31/07/15.

**Sala das Sessões, 20 de julho de 2021.**

**Paula Prado Veiga de Pinho  
Conselheira**