

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.029/16/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000309447-06  
Impugnação: 40.010138766-27  
Impugnante: Ache Laboratórios Farmacêuticos S/A  
IE: 190770174.00-16  
Proc. S. Passivo: Maria Eugênia Doin Vieira/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**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, estabelecida 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.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST.** Constatado que o Sujeito Passivo, substituto tributário, deixou de consignar em documento fiscal, referente à remessa de mercadorias a destinatário mineiro, a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN conforme o período das irregularidades.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação decorre de retenção e recolhimento a menor de ICMS devido a este estado a título de substituição tributária, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devolução de mercadorias, sem o cumprimento dos requisitos legais, no período de janeiro de 2011 a fevereiro de 2015.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro (100% - cem por cento do valor do imposto) capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito apropriado indevidamente, prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Decorre ainda o lançamento, da falta de consignação em documento fiscal, da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária.

Exigência da Multa Isolada de 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo da substituição tributária que deixou de ser consignada no documento fiscal, prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Cumpre esclarecer que, conforme consignado pela Fiscalização no relatório fiscal às fls. 15, exigiu-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, com adequação ao percentual de 20% (vinte por cento) nos termos do inciso XXXVII do referido art. 55 c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional para o exercício de 2011 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da referida lei para os exercícios seguintes.

A Autuada é estabelecida no estado de São Paulo e inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado de Minas Gerais, como substituta tributária, por força de protocolo.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 61/76 e anexa os documentos de fls. 77/165.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 171/185.

Em sessão realizada em 20/04/16 (fls. 194), acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de substabelecimento apresentado da Tribuna. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 04/05/16, tendo em vista a arguição de intempestividade da inscrição para sustentação oral em favor do sujeito passivo apresentada pelo Representante da Fazenda Pública Estadual.

---

## **DECISÃO**

### **Do Mérito**

Conforme relatado a autuação decorre de retenção e recolhimento a menor de ICMS por substituição tributária devido a este Estado em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST em operações de devolução de mercadorias, sem o cumprimento dos requisitos legais, no período de janeiro de 2011 a fevereiro de 2015, e de operações de retorno com destaque a maior ou em duplicidade, bem como deixar de reter o ICMS/ST em operações de troca de mercadorias com CFOP 6.949.

Decorre ainda, da falta de consignação da base de cálculo da substituição tributária em documento fiscal.

Foram exigidas as parcelas de ICMS/ST, Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, incisos XXVI, XXXVII todos Lei 6.763/75.

### **Do Estorno de Crédito das Operações de Devolução Desacobertadas de Notas Fiscais de Ressarcimento – (Anexo III do Auto de Infração)**

O trabalho foi desenvolvido com base na Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS por Substituição Tributária – GIA/ST, nas notas fiscais eletrônicas

e informações prestadas pela Contribuinte, as quais identificaram, dentre os valores lançados no campo “VRDEVOLUÇÃO” da GIA-ST (dedutores do valor do ICMS-ST devido ao estado de Minas Gerais), aqueles que se referiam a devolução de clientes e os que decorreram de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário.

A Fiscalização separou as operações de devolução que não estavam acobertadas por notas fiscais de ressarcimento e procedeu o estorno dos créditos indevidamente aproveitados.

Todos os cálculos desenvolvidos para apuração dos valores devidos encontram-se em planilhas anexas ao Relatório Fiscal.

O estorno dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias de clientes, objeto deste Auto de Infração, ocorreu por descumprimento dos arts. 22 a 24 e 27, Parte 1 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.

Conforme demonstrado no Auto de Infração, a Impugnante, de fato apropriou créditos de ICMS/ST de devoluções de mercadorias sem ter posse de notas fiscais de ressarcimento visadas pela Delegacia Fiscal, abatendo-os do valor do imposto devido ao estado de Minas Gerais, infringindo a legislação tributária deste estado e, também, o convênio citado.

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

ANEXO XV

DA 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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento;

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

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

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

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

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

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

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

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

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

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

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

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

§ 1º A nota fiscal de que trata o caput conterá, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressarcimento de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

Art. 28. Na hipótese de restituição mediante abatimento de imposto devido pelo contribuinte a título de substituição tributária, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal.

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

I - como natureza da operação: "Restituição de ICMS/ST";

II - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de restituição;

b) a expressão: "Restituição de ICMS/ST- art. 28 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS".

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de restituição, será escriturado pelo emitente, 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, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por restituição de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

Art. 29. Na hipótese de restituição mediante creditamento na escrita fiscal, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

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

I - como natureza da operação: "Restituição de ICMS/ST";

II - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de restituição;

b) a expressão: "Restituição de ICMS/ST - art. 29 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS".

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de restituição, será escriturado pelo emitente, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apuração do imposto devido por suas próprias operações ou prestações, no quadro Outros Créditos, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Restituição de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

Art. 30. Em se tratando de restituição por motivo de saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da entrega do demonstrativo ou dos registros apresentados para demonstrar o imposto a ser restituído, deverá o contribuinte apresentar cópia da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais, relativamente ao imposto retido em favor da unidade da Federação destinatária, se for o caso.

Parágrafo único. Para efeitos da restituição do ICMS prevista neste Capítulo, é vedado visar documento fiscal para o contribuinte que deixar de cumprir a obrigação prevista neste artigo, até sua regularização.

Art. 31. O visto no documento fiscal emitido para fins de restituição do imposto não implica o reconhecimento da legitimidade dos créditos nem homologa os lançamentos efetuados pelo contribuinte.

(Grifou-se).

O teor da Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93, do qual os estados de Minas Gerais e de São Paulo são signatários, prevê o ressarcimento da substituição tributária nas operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada estado possa dispor sobre o modo de ressarcimento dessas operações.

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

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

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

§ 3º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido, não poderá ser

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Grifou-se).

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

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação, compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez ter sido ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção. Assim, somente ele poderá pleiteá-lo 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 ressarcimento do tributo pago anteriormente.

Conforme já dito, as modalidades nas quais se assegura ao contribuinte substituído a restituição do ICMS/ST em razão da não ocorrência do fato gerador presumido, são as que seguem:

- ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS deste estado, no qual se observa que não há

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vinculação ao fornecedor da mercadoria, podendo o substituído escolher qualquer substituto;

- abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição. Destaca-se que o substituído poderá utilizar o valor para abater imposto ICMS/ST devido por ele ao estado.

- creditamento na escrita fiscal do contribuinte

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 o mesmo esteja inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS e, ainda, que cumpra todas as formalidades estabelecidas na legislação mineira.

A referida nota fiscal será apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito 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, eleito pelo substituído, de posse da nota fiscal, visada pela Delegacia Fiscal, poderá creditar-se do ICMS/ST das operações de devoluções, abatendo do próximo recolhimento do imposto devido ao estado de Minas Gerais.

Ressalta-se que o contribuinte substituto (*in casu*, a Ache Laboratórios Farmacêuticos S/A) somente poderá abater o valor do imposto por substituição devido ao estado de Minas Gerais se tiver de posse da nota fiscal de ressarcimento do substituído mineiro.

Cumpra registrar, ainda, que todos os procedimentos narrados são de cumprimento anterior ao lançamento do crédito, uma vez que este somente poderá ser escriturado pelo substituto após o visto previsto no art. 27, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Observa-se que essa matéria já teve entendimento devidamente firmado pela Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), na resposta à Consulta de Contribuinte nº 066/12, a seguir transcrita em parte.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 066/2012

(...)

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 a favor 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 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 com 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.

Cita-se, ainda, as Consultas de Contribuintes nºs 182/12 e 058/12, que no mesmo sentido determinam que, nas operações de devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual e sujeita à substituição tributária, caberá ao substituído o direito de se restituir do ICMS/ST recolhido em favor do estado de Minas Gerais, por ter sido quem de fato suportou o ônus do imposto, devendo para tanto, cumprir o disposto nos arts. 23 e seguintes da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

2) Do Estorno de Crédito das Operações de Retorno de Mercadoria não Entregue ao Destinatário, cujo Crédito foi Aproveitado em Duplicidade ou A Maior (Anexo IV do Auto de Infração).

Dando sequência a verificação da correção dos valores lançados no campo “VRDEVOLUÇÃO” da GIA/ST, foram identificados valores aproveitados em duplicidade, bem como creditados em valor superior ao destacado na operação de saída original.

As irregularidades, ainda no período de fiscalização, foram reconhecidas pela Autuada, conforme resposta à intimação feita pela Fiscalização (fls. 46 e 48) para prestar esclarecimentos acerca de seus procedimentos.

O documento (fls. 52/54), do Auto de Infração em exame, especificamente nos itens 3.1 e 4, apresenta a confirmação da ocorrência dos creditamentos indevidos e demonstram, inclusive, a intenção do Contribuinte em regularizar a situação, o que já não era mais possível naquela etapa do trabalho fiscal em razão da lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal, (AIAF) nº 10.000.011.790-10 (fls. 02).

Da Falta de Retenção do ICMS/ST em Operações de Saída de Mercadorias Sujetas a Substituição Tributária (Anexo V do Auto de Infração)

Relativamente à análise das operações realizadas sem retenção do ICMS/ST, identificou-se aquelas com CFOP 6.949 para as quais a Impugnante justificou serem troca de mercadoria.

Defende a Impugnante o procedimento de não se debitar da substituição tributária em tais operações, ao argumento de o imposto já ter sido retido quando da venda original.

Aduz ainda, que deixa de se creditar do ICMS/ST no momento da devolução e se abstém de recolhê-lo quando ocorre o reenvio do medicamento ante a troca, concluindo assim que seus efeitos foram anulados e o interesse fazendário assegurado, dado o recolhimento da substituição tributária na primeira operação.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Com relação à matéria, a SEF/MG também já se manifestou por meio de diversas consultas respondidas pelo órgão competente em casos análogos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Especificamente em relação à tributação na saída que reenvia a mercadoria, não resta dúvida tratar-se de operação normalmente tributada. E isso alcança não só a operação própria quanto a substituição tributária.

A Consulta de Contribuinte de número 038/2002 equipara a troca a devolução, tratando-a como um acordo comercial celebrado entre o contribuinte e seu cliente, segundo o qual a empresa concede ao comprador uma substituição do objeto da compra, mediante o exercício da troca.

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 038/2002

(...)

1 - A troca/devolução pode se realizar a qualquer momento, uma vez que essas operações são normalmente tributadas, cuja base de cálculo, via de regra, é o valor da operação.

Em suma, cabe informar que a questão ora levantada encontra-se inserida no contexto de uma devolução de produto inutilizado (prazo de validade vencido). Vale dizer, trata-se de um acordo comercial celebrado entre a Consulente e seus clientes, segundo o qual a empresa concede ao comprador uma substituição do objeto da compra, mediante o exercício de troca.

(...)

Por derradeiro, destacamos que, quando da remessa dos produtos em substituição do estabelecimento da Consulente e destinados aos clientes, a nota fiscal que acobertar esta operação deverá conter o destaque do ICMS, por se tratar de uma nova operação, normalmente tributada.

(Grifos acrescidos).

Já a Consulta de Contribuinte de número 152/2011, muito embora diga respeito à uma troca em garantia, que possui um regime especial de tributação, traz a essência desse tipo de operação ao firmar o entendimento de que a mercadoria remetida em troca dá início a uma nova cadeia de circulação, sujeita, portanto, a tributação. Examine-se:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 152/2011

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - AUTOPEÇAS - GARANTIA - Na remessa, em operação interestadual, de mercadoria nova, relacionada no item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em substituição à mercadoria danificada, em virtude de garantia assumida pelo fabricante, deverá ser promovida a retenção e recolhimento do ICMS/ST, por força da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 41/08 e do art. 12 da Parte 1 do mesmo Anexo XV, uma vez que, relativamente à mercadoria remetida em substituição à danificada, teve início uma nova cadeia de circulação.

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 - (...)

Ressalte-se que, nas saídas interestaduais, o estabelecimento mineiro que suportou o ônus da respectiva retenção (o atacadista nas operações internas e o varejista nas interestaduais), terá direito à restituição do ICMS/ST retido em favor deste Estado, bem como ao creditamento do imposto relativo à operação própria do remetente paulista, nos termos do inciso I do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV e do § 10 do art. 66 da Parte Geral, todos do RICMS/02.

Saliente-se que, na operação interestadual de remessa da mercadoria nova relacionada no item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em substituição à danificada em virtude de garantia assumida pelo fabricante, deverá ser efetuada nova retenção do ICMS/ST, por força da Cláusula primeira do Protocolo ICMS 41/08 e art. 12 da Parte 1 do mesmo Anexo, uma vez que, relativamente à mercadoria remetida em substituição à danificada, teve início uma nova cadeia de circulação.

(...)

Na verdade, a situação em apreço deveria ter o mesmo tratamento dado à devolução de mercadoria, temática principal deste Auto de Infração.

A mercadoria deveria retornar como uma devolução do cliente mineiro, permitindo, inclusive, a restituição do imposto retido a título de ST por parte deste (substituído), o qual, caso lhe conviesse, teria a opção de ressarcir-se junto à Impugnante, por ser ela um sujeito passivo por substituição tributária inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS do estado de Minas Gerais.

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.

Mas novamente a Autuada descumpra a legislação. Cria uma sistemática própria de não creditar da substituição tributária no recebimento da mercadoria que será objeto de troca, mas também não efetuar a retenção do imposto por ST na nova saída.

Considerando, assim, que nenhuma das condições legais foram cumpridas, não resta dúvida quanto a infringência à legislação tributária, especialmente a sistemática da substituição tributária, descaracterizando o instituto.

A alegação da Impugnante de que a Fiscalização teria desrespeitado o princípio da não cumulatividade é incorreta, pois a sistemática da substituição tributária caracteriza-se pelo fato do contribuinte substituto responsabilizar-se pelo cálculo e pagamento do montante do tributo da operação própria e sucessivas, desobrigando os contribuintes subsequentes do seu recolhimento.

Tal sistemática antecipa uma obrigação tributária que só seria devida quando da ocorrência das sucessivas hipóteses de incidência expressamente previstas em lei.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse regime de recolhimento não afronta o princípio da não cumulatividade, posto que o cálculo do ICMS/ST, prevê o abatimento do ICMS da operação própria, conforme extrai-se do art. 8º, inciso II, § 5º da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

(Grifou-se).

Tendo sido resguardado todos os direitos legais ao contribuinte, não há, em absoluto, ofensa ao princípio da não cumulatividade do imposto.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) majorada em 100% (cem por cento), por força do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação), refere-se ao descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Autuada.

Por outro lado, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar, como previsto na legislação, os créditos decorrentes de ICMS/ST das devoluções de clientes.

Frisa-se, ainda, que a penalidade prevista no inciso XXXVII do art. 55 da referida lei foi exigida pela emissão irregular de documento fiscal em virtude de não consignação de base de cálculo da substituição tributária nas operações realizadas pela Autuada.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e as outras decorrentes do descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência UFIR consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso II do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(Grifou-se).

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada.

Analisando o disposto no art. 53, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II e IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

O estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O Desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM REVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante destacar que eventual efeito confiscatório de multa de revalidação foi rejeitado pelo tribunal de Justiça de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa transcreve-se:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOS ACRESCIDOS).

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/00 I, 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): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

No caso em questão, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em desacordo com os requisitos exigidos pela legislação tributária e a emissão dos documentos fiscais na forma regulamentar. Ao descumprir a norma, ocorre inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas no art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Por outro lado, a ausência de cumprimento integral da obrigação principal (recolhimento a menor do ICMS/ST), sujeita a Contribuinte à Multa de Revalidação de 100% (cem por cento), prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da lei nº 6.763/75.

Assim, corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º inciso I e Multas Isoladas previstas no art. 55, incisos XXVI e XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Joana Maria Salomé. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor), Fernando Luiz Saldanha e Andréia Fernandes da Mota.

**Sala das Sessões, 04 de maio de 2016.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Relator**

CS/P

21.029/16/2ª