

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.224/26/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.004412954-18  
Impugnação: 40.010160139-30  
Impugnante: Magazine Luiza S/A  
IE: 040299210.47-80  
Proc. S. Passivo: Rubens Luís Ponton Cuaglio/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem - 1

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados na escrita fiscal do Autuado (centro de distribuição), em razão da não definitividade da base de cálculo presumida (aspecto quantitativo), sem, contudo, ter legitimidade para a referida restituição, uma vez que não foi ela quem praticou a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final, não fazendo jus à referida restituição, a teor do disposto no art. 31-C da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período autuado. **Infração caracterizada. 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 unânime.**

### **RELATÓRIO**

Conforme relatório fiscal, a acusação fiscal é de que a Autuada (centro de distribuição) apropriou créditos extemporâneos indevidos de ICMS/ST, sob o argumento de se tratar de fatos geradores presumidos que supostamente se realizaram por um valor inferior ao da base de cálculo presumida, em virtude de saídas de mercadorias em operações internas a consumidor final praticadas pelas filiais varejistas do grupo (março de 2019 a março de 2020), efetuando a apuração do ICMS/ST a menor, no mês de outubro de 2020.

Esclarece a Fiscalização que se verificou que a Autuada não apresenta legitimidade ativa para restituir o ICMS/ST de suas filiais.

Irregularidade apurada mediante conferência de documentos fiscais do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital EFD, SPED, especificamente Registro E 220 da EFD com o código de ajuste MG120007 e descrição complementar “*ART. 10 DA LC 87/1996 E ART. 22, §13 DA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75*” acrescentado dos períodos de referência de 03/2019 a 12/2019 e dos respectivos números de protocolo que foram lançados.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 (que é inferior ao limite previsto no § 2º, inciso I, do referido artigo), ambos da Lei nº 6.763/75.

O detalhamento do trabalho fiscal está contido no Relatório Fiscal Complementar, anexo ao Auto de Infração, documento este que integra o lançamento, assim como os Anexos 1 a 22.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação anexa ao e-PTA, requerendo a procedência da sua impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação anexa ao e-PTA, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 217/238, opina, em preliminar, pela rejeição da nulidade arguida e, no mérito pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar**

A Impugnante sustenta que deve ser declarada a nulidade integral do Auto de Infração, com o afastamento das exigências fiscais, tendo em vista que o lançamento apresenta indicação de inúmeros dispositivos legais infringidos, sem especificar os artigos apontados como infringido.

Menciona que tais carências evidenciam a prejudicialidade que essas nulidades causam à Impugnante que, “sem compreender os fundamentos e as capitulações apontadas como infringidas, fica impossibilitada de exercer sua defesa de forma efetiva e de comprovar a idoneidade e regularidade de suas operações”.

Inicialmente, cabe observar que consta do Auto de Infração, bem como do “Relatório Complementar” detalhadamente o trabalho fiscal desenvolvido e toda a capitulação legal aplicável ao caso.

Confira-se, a título de exemplo, o relatório do Auto de Infração:

Constatou-se, mediante conferência de documentos fiscais do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, SPED, que a Autuada apurou ICMS retido por substituição tributária a menor, no mês de outubro/2020, em razão da apropriação indevida de

créditos extemporâneos do ICMS-ST, no valor de R\$ (...), sob o argumento de se tratar de fatos geradores que supostamente se realizaram por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS-ST, em virtude de saídas de mercadorias em operações internas a consumidor final praticadas pelas filiais varejistas do grupo. No entanto, verificou-se que a Autuada não apresenta legitimidade ativa para restituir o ICMS-ST de suas filiais, utilizando modalidade indevida de recuperação tributária. (...)

“Dessa forma, constatou-se que, mesmo com a retransmissão dos arquivos, permaneceu o equívoco quanto à modalidade adotada de recuperação tributária. Isso porque a legislação mineira à época admitia, de forma exclusiva, a modalidade de abatimento, vedando expressamente a utilização, pelo Centro de Distribuição, de créditos pertencentes às filiais.” (...)

“No Acórdão do Auto de Infração supramencionado (Anexo 06 - Acórdão do CC), a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG ressalta o procedimento indevido por parte da Impugnante; destaca que a restituição mediante ressarcimento não se aplica à hipótese em que o fato gerador se realiza em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida e ratifica que os fatos geradores ocorridos após 01/03/19 se darão necessariamente na modalidade abatimento pelo contribuinte. (Grifos acrescidos).

Registra-se, a título de exemplo, que o art. 31-C do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período autuado, citado no campo “**base legal/infringência**” do Auto de Infração, traz disposição específica acerca da legitimidade para restituir o ICMS/ST nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS/ST (situação em que não se enquadra a Autuada – centro de distribuição), ou seja, o contribuinte que houver praticado a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final é quem fará jus à restituição:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 31-C - Nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS ST, o contribuinte que houver praticado a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final fará jus à restituição, observado o disposto nesta subseção.

§ 1º - Somente fará jus à restituição a que se refere o caput, o contribuinte que não tiver realizado o repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria ou, no caso de tê-lo feito, estar expressamente autorizado a recebê-lo por quem o suportou, caso em que os documentos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprobatórios deverão ser mantidos à disposição do Fisco.” (Grifou-se)

Ademais, conforme se verifica pela impugnação, a Impugnante compreendeu perfeitamente o lançamento e se defendeu de forma clara e consistente da acusação fiscal, abordando de forma detalhada e exemplificativa todos os aspectos relacionados com a situação, portanto, não merece prosperar a sustentação, por parte da Defesa, de cerceamento ao direito a ampla defesa e ao contraditório.

Portanto, razão não assiste à Impugnante, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a acusação fiscal é de que a Autuada (centro de distribuição) apropriou créditos extemporâneos indevidos de ICMS/ST, sob o argumento de se tratar de fatos geradores presumidos que supostamente se realizaram por um valor inferior ao da base de cálculo presumida, em virtude de saídas de mercadorias em operações internas a consumidor final praticadas pelas filiais varejistas do grupo (março de 2019 a março de 2020), efetuado a apuração do ICMS/ST a menor, no mês de outubro de 2020.

Esclarece a Fiscalização que se verificou que a Autuada não apresenta legitimidade ativa para restituir o ICMS/ST de suas filiais.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 (que é inferior ao limite previsto no § 2º, inciso I, do referido artigo), ambos da Lei nº 6.763/75.

A irregularidade foi apurada mediante conferência de documentos fiscais e do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital EFD, SPED, conforme detalhado pela Fiscalização no relatório anexo ao Auto de Infração:

**IRREGULARIDADES APURADAS:** Constatou-se, mediante conferência de documentos fiscais do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, SPED, que a Autuada apurou ICMS retido por substituição tributária a menor, no mês de outubro/2020, em razão da apropriação indevida de créditos extemporâneos do ICMS-ST, no valor de R\$ (...), sob o argumento de se tratar de fatos geradores que supostamente se realizaram por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS-ST, em virtude de saídas de mercadorias em operações internas a consumidor final praticadas pelas filiais varejistas do grupo.

No entanto, verificou-se que a Autuada não apresenta legitimidade ativa para restituir o ICMS-ST de suas

filiais, utilizando modalidade indevida de recuperação tributária.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada disposta no art. 55, inciso XXVI, observado o limite previsto no § 2º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6763/75.

(...)

O presente auto de infração trata da análise da regularidade dos créditos do ICMS/ST apropriados na apuração do ICMS/ST do mês de outubro de 2020, especificamente no registro E220 da Escrituração Fiscal Digital com o código de ajuste MG120007 e descrição complementar “ART. 10 DA LC 87/1996 E ART. 22, Â§13 DA LEI ESTADUAL N.º 6.763/75” acrescentado dos períodos de referência de 03/2019 a 12/2019 e dos respectivos números de protocolo que foram lançados. Assevera-se que o presente Auto de Infração faz parte de sucessivos trabalhos, intimações e contatos realizados pelo Fisco Mineiro acerca da constante negligência da Autuada em cumprir com os regramentos do Estado em relação ao tema de ressarcimento do aspecto quantitativo, conforme será apresentado neste Relatório Fiscal.

Os estabelecimentos da rede Magazine S.A têm como atividade principal o CNAE 4713- 0/04 – lojas de departamentos ou magazines, exceto lojas francas (Duty free). O grupo comercializa eletrodomésticos, brinquedos, artigos para presentes, perfumarias, móveis e tapetes, confecções e calçados em geral, motocicletas e motores de popa, artigos de cine-fotossom, relógios, jóias e peças de reposição, artigos para ginástica e esporte em geral, aparelhos de comunicação, artigos para decoração de interiores, computadores, impressoras, e equipamentos de informática, dentre outras.

Em primeira análise, nota-se que a Autuada é um centro de distribuição, CD GERAL, localizado no município de Contagem/MG, que adquire mercadorias de fornecedores e de centros de distribuição do grupo localizados fora do Estado e realiza transferências para as lojas varejistas de mesma titularidade localizadas em Minas Gerais, inclusive ao E-COMMERCE vinculado.

Os estabelecimentos varejistas, lojas estabelecidas em Minas Gerais, recebem as mercadorias em operações de transferência e promovem vendas físicas diretamente ao consumidor final.

Cabe salientar que a Autuada é detentora de Regime Especial N° 45.000003497-21, constante do Anexo 01 - R.Especial, no qual estava previsto, à época do creditamento do ICMS-ST, em seu art. 8°:

Art. 8° – Fica atribuída ao CD Geral a responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, inclusive em transferências internas para estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, de mercadorias relacionadas na da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, excetuadas as relacionadas na Parte 2 Anexo Único deste Regime. (grifo não constante do original)

Por sua vez, o art. 12 previa quanto à apuração do ICMS ST:

Art. 12 – O imposto devido por substituição tributária será apurado pelo CD GERAL nas saídas em operações internas, inclusive de transferência, destinadas aos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade.

Em segunda análise, da verificação do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, especificamente do Registro E210 “Ajuste da Apuração do ICMS Substituição Tributária”, percebeu-se que a Autuada, em outubro de 2020, escriturou o valor de R\$ (...) no campo ‘6’ a título de “Outros créditos ST”, conforme explicitado no Anexo 02 - EFD\_E210.

Ao se examinar o registro E220, notou-se que, do valor supramencionado, R\$ (...) foram créditos escriturados com código de ajuste ‘MG120007’ e descrição “ART. 10 DA LC 87/1996 E ART. 22, Â§13 DA LEI ESTADUAL N° 6.763/75” acrescentado dos períodos de referência de 03/2019 a 12/2019 e dos respectivos números de protocolo que foram lançados. Ressalte-se que este valor é oriundo de 733 lançamentos, conforme Registro E220 da EFD acostado no Anexo 03 - EFD\_E22

De posse dessas informações, em junho de 2022, a Autuada foi intimada, conforme “Termo de intimação N°06/2022”, a prestar esclarecimentos sobre os valores creditados no E220 para os meses de agosto de 2020 e outubro de 2020, bem como apresentar uma planilha demonstrando a composição dos créditos lançados na apuração dos respectivos meses.

A Autuada, em resposta à intimação, vide documento “Resposta Int N06\_22”, apresenta uma planilha, em Excel, denominada “Doc.03 – Planilha Magazine Luiza – Protocolo Ressarcimento ICMS-ST”, acostada na presente autuação.

Da análise da planilha supramencionada constata-se que:

os créditos apropriados, na modalidade de ressarcimento na escrita fiscal da Autuada, referem-se à restituição do ICMS substituição tributária em face dos fatos geradores de março/2019 a dezembro/2019 que, supostamente, foram realizados em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, com fundamento nos artigos 22 parágrafo único e artigos 31-A a 31-J da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/MG;

tais créditos foram apurados por 79 filiais varejistas do grupo, na condição de substituídos tributários, e apresentam a seguinte composição: (...)

Pois bem, como se verifica da legislação que rege a matéria, vigente no período autuado, a Impugnante não apresenta legitimidade ativa para restituir o ICMS/ST, quanto ao aspecto quantitativo.

Nesse sentido, prevê a Lei Complementar nº 87/96:

Lei nº 87/96

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis. (Grifou-se).

Especificamente no que tange ao direito à restituição do ICMS substituição tributária, a Lei mineira assim dispõe:

Lei nº 6.763/75

Art. 22. (...)

(...)

§ 11. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária, nas seguintes hipóteses:

1. caso não se efetive o fato gerador presumido, inclusive quanto ao aspecto quantitativo;"

(...)

§ 13. Na hipótese prevista nos §§ 11 e 12:

1. formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias contados da data de seu protocolo o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo, observado o disposto em regulamento;

2. sobrevindo decisão contrária irrecurável na esfera administrativa, o contribuinte substituído, no prazo de 15 (quinze) dias contados da ciência da decisão, procederá ao estorno do crédito lançado, devidamente atualizado, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis." (Grifou-se).

Nesse sentido, nos termos da legislação complementar, a lei mineira prevê duas hipóteses em que o **contribuinte substituído** tem o direito de restituição do ICMS/ST, quais sejam: I) quando o fato gerador presumido não venha a se efetivar (o que não é objeto do presente processo) ou, II) não obstante tenha ocorrido, se realizou com uma base de cálculo menor do que a anteriormente presumida (o que é objeto da presente demanda).

O Regulamento do ICMS, com a redação vigente no período autuado, ao regulamentar o dispositivo supra, estabeleceu os procedimentos a serem observados em relação à restituição do ICMS/ST referente aos fatos geradores presumidos que não se realizarem nos arts. 22 ao 31-I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, nos seguintes termos:

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.

Parágrafo único - Nos casos em que o fato gerador se realizar em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, o contribuinte deverá observar a Subseção IV-A desta seção.

(...) (Grifos acrescidos).

Importante salientar ainda que a redação do art. 22 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 foi alterada pelo Decreto nº 47.547, de 05 de dezembro de 2018, para dispor que os procedimentos relativos à restituição do ICMS/ST, cujo fundamento seja a realização do fato gerador em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, devem observar o disposto na subseção IV-A, subseção esta que também previu a exigência de complementação do ICMS/ST.

Nesse sentido, o caso em tela versa sobre a hipótese prevista no art. 31-C (efeitos a partir de 1º/03/19) e seguintes da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02,

citados no Auto de Infração – AI, em razão da não definitividade da base de cálculo presumida (aspecto quantitativo), os quais não cumpridos impede a restituição:

RICMS/02 - Anexo XV - Subseção IV-A

Da Complementação e da Restituição do ICMS Devido por Substituição Tributária em Razão da não Definitividade da Base de Cálculo Presumida

Art. 31-A - O contribuinte substituído deverá recolher o valor relativo à complementação do ICMS ST quando promover operação interna de circulação de mercadoria a consumidor final em montante superior à base de cálculo presumida utilizada para o cálculo do ICMS ST da mesma mercadoria, observado o disposto nesta subseção.

Parágrafo único - A complementação do ICMS ST de que trata o caput também é devida pelo contribuinte substituído na saída de mercadoria para outra unidade da federação promovida por microempresa ou empresa de pequeno porte quando destinada a consumidor final não contribuinte.

(...)

Art. 31-C - Nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS ST, o contribuinte que houver praticado a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final fará jus à restituição, observado o disposto nesta subseção.

§ 1º - Somente fará jus à restituição a que se refere o caput, o contribuinte que não tiver realizado o repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria ou, no caso de tê-lo feito, estar expressamente autorizado a recebê-lo por quem o suportou, caso em que os documentos comprobatórios deverão ser mantidos à disposição do Fisco.”

(...)

Art. 31-D - A restituição de que trata o art. 31-C corresponderá à aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre o montante relativo à diferença entre o valor da base de cálculo presumida do ICMS ST da mercadoria constante do documento fiscal que acobertou sua entrada e o valor da mesma mercadoria em operação interna destinada a consumidor final, limitada ao valor do ICMS ST constante da nota fiscal de entrada.

(...)

§ 4º - O valor apurado nos termos do caput ou dos §§ 1º e 2º será restituído por meio do abatimento do imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária, observadas as condições estabelecidas nesta subseção.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 31-E - O contribuinte que comercializar mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária fica obrigado a gerar e manter à disposição do Fisco arquivo eletrônico contendo os registros "10", "11", "88STES", "88STITNF" e "90" de todas as mercadorias submetidas ao referido regime, observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII, bem como arquivo digital conforme leiaute publicado em Portaria do Subsecretário da Receita Estadual - SRE.

§ 1º - Os arquivos de que trata o caput deverão ser transmitidos à Secretaria de Estado de Fazenda, via internet, sempre que houver valores a restituir ou a complementar, até o dia vinte e cinco do mês subsequente ao período de referência.

§ 2º - Nos casos em que houver valores a restituir, o contribuinte também deverá transmitir os arquivos mencionados no caput relativos aos períodos anteriores até a data do último inventário ou de início das atividades, ressalvados os arquivos já transmitidos.

§ 3º - Os arquivos de que trata o caput deverão refletir de forma fidedigna as informações constantes dos documentos fiscais, caso em que o contribuinte deverá verificar a consistência dos arquivos e a veracidade das informações neles contidas, sob pena de serem exigidos os valores indevidamente lançados a título de restituição.

Efeitos de 1º/01/2020 a 31/12/2020 - Acrescido pelo art. 6º e vigência estabelecida pelo art. 8º, I, ambos do Dec. nº 47.809, de 20/12/2019:

"§ 4º - O contribuinte usuário da Escrituração Fiscal Digital - EFD - deve transmitir os registros C180, C185, C330, C380, C430, C480, H030, 1250 e 1255, devidamente preenchidos conforme os documentos fiscais emitidos no período e o perfil de enquadramento na EFD, em substituição à manutenção dos registros "10", "11", "88STES", "88STITNF" e "90", mencionados no caput."

"Art. 31-F - O contribuinte emitirá, ao final do período de referência, NF-e em seu nome contendo, nos campos próprios, as seguintes indicações, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto:

I - nos casos em que houver valores a restituir:

a) como natureza da operação: "Restituição de ICMS ST - Aspecto quantitativo";

b) como CFOP, o código 1.603;

c) 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contendo o valor a ser restituído a título de adicional de alíquota devido ao FEM;

d) no campo "Informações Complementares" da nota fiscal, o período de apuração do imposto ao qual a restituição se refere;

(...)

§ 3º - O documento fiscal de que trata o inciso I do caput será lançado pelo emitente, da seguinte forma:

I - se o emitente utilizar o regime normal de apuração do ICMS:

a) no campo 79 (Restituição - Ressarc. E Abatim.) da Declaração de Apuração e Informação do ICMS, modelo 1 - DAPI 1 -, o valor do ICMS ST a ser restituído, utilizando-se o código de motivo 2 (Abatimento de ICMS ST);"

(...)

Art. 31-G - O montante do imposto a ser restituído ou a ser complementado, ambos em relação à não ocorrência do fato gerador quanto ao aspecto quantitativo, será obtido por meio do confronto entre o somatório dos valores a restituir e a complementar apurados no período, conforme lançamentos previstos nos §§3º e 4º do art. 31-F. (Grifou-se)

Nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS/ST, o contribuinte que houver praticado a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final fará jus à restituição somente na modalidade abatimento, situação em que não se enquadra a Autuada, conforme se verá.

Constata-se, assim, que a legislação mineira está em consonância com a jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal – STF em relação à possibilidade de restituição do valor pago a título de substituição tributária não só quando da não ocorrência do fato gerador presumido, mas também no caso do fato gerador ocorrer com base de cálculo menor do que a presumida.

Assim, no que diz respeito à modalidade de restituição do ICMS/ST nos casos em que o fato gerador se realizar em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, denota-se que, a partir da perda da definitividade da base de cálculo presumida, os contribuintes substituídos que praticarem operações de circulação de mercadorias destinadas a consumidores finais em valores diversos daqueles que serviram de base de cálculo para o recolhimento do ICMS/ST terão direito à restituição ou o dever de recolher o imposto devido em razão da diferença.

Repita-se, nas hipóteses em que o fato gerador efetivamente ocorre, mas com valores de base de cálculo diversa da base de cálculo presumida, duas possibilidades se apresentam: I) base de cálculo efetiva em valor menor que a base de cálculo presumida, oportunidade em que haverá a possibilidade de restituição do ICMS/ST; II) base de cálculo efetiva em valor maior que a base de cálculo presumida, oportunidade de haverá necessidade de complementação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todas essas nuances foram tratadas pela Lei nº 6.763/75 e devidamente detalhadas pelo RICMS/02 conforme redação vigente no período autuado.

Como bem destacado pela Fiscalização, não se discute a existência do direito de restituição do imposto anteriormente recolhido em razão da base de cálculo presumida de o ICMS/ST ser inferior a base de cálculo efetiva da operação final, objeto do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 593.849/MG (Tema nº 201) pelo Supremo Tribunal Federal.

O cerne do trabalho fiscal encontra-se na legitimidade ativa para tal restituição, bem como à observância das normas legais previstas no Estado de Minas Gerais para tal mister.

Registra-se, como destaca a Impugnante, ela atua como Centro de Distribuição sob regime especial em Minas Gerais, na sistemática de Substituição Tributária, é responsável pela apuração, retenção e recolhimento do ICMS que será devido por suas filiais varejistas nas operações subsequentes, atuando como substituta tributária. As filiais varejistas, por sua vez, figuram como substituídas.

Como se vê, ignora a Defesa as normas contidas na legislação para a restituição em voga, às quais encontram-se este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, que definem como legitimados ativos ao ressarcimento os contribuintes substituídos.

A norma específica mineira, vigente à época dos fatos, era taxativa ao definir o legitimado para a restituição.

Nesse sentido, o retro art. 31-C do Anexo XV do RICMS/02 é claro ao dispor que o contribuinte que houver praticado a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final fará jus à restituição no caso em exame, situação que não se enquadrará a Autuada (Centro de Distribuição), pois são as filiais varejistas que praticam a operação a consumidor final.

Como bem salienta o Fisco, o CD, ora Autuada, por sua natureza, não pratica a operação a consumidor final, quem o faz são as filiais varejistas.

Portanto, não procede a tese da Defesa de que o RICMS/02 autoriza a Impugnante (contribuinte substituto tributário) a legitimidade ativa para pleitear a restituição em voga, pois tanto a lei complementar como a Lei nº 6.763/75 e o RICMS/02 atribuem tal legitimidade ao contribuinte substituído como supra destacado (filiais varejistas).

Outrossim, equivocou-se a Defesa quando alega que o Fisco restringe o direito de restituição ao “estabelecimento” varejista, em contrariedade ao texto legal que atribui tal prerrogativa ao ‘contribuinte’, pois tanto a legislação complementar como a Lei nº 6.763/75 não deixam margem para o acatamento da tese trazida na impugnação.

Nesse sentido, já decidiu este Conselho de Contribuintes em relação à própria autuada conforme Acórdão nº 23.619/24/2ª:

ACÓRDÃO: 23.619/24/2ª

RITO: ORDINÁRIO

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

PTA/AI: 01.002541645-34

IMPUGNAÇÃO: 40.010156221-51

IMPUGNANTE: MAGAZINE LUIZA S/A

IE: 040299210.47-80

PROC. S. PASSIVO: RAFAEL ÂNGELO DE SALES  
SILVA/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/CONTAGEM - 1

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, LANÇADOS NA ESCRITA FISCAL DO AUTUADA (CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO), EM RAZÃO DA NÃO DEFINITIVIDADE DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA (ASPECTO QUANTITATIVO), SEM, CONTUDO, TER LEGITIMIDADE PARA A REFERIDA RESTITUIÇÃO, UMA VEZ QUE NÃO FOI ELA QUEM PRÁTICOU A OPERAÇÃO INTERNA DE CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA A CONSUMIDOR FINAL, NÃO FAZENDO JUS À REFERIDA RESTITUIÇÃO, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 31-C DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02, VIGENTE NO PERÍODO AUTUADO. AINDA, PONTUOU O FISCO QUE AS LEGITIMADAS PARA TAL MISTER (EMPRESAS FILIAIS QUE PRATICARAM AS OPERAÇÕES INTERNAS DE CIRCULAÇÃO A CONSUMIDOR FINAL) NÃO CUMPRIRAM AS DISPOSIÇÕES REGULAMENTARES, IMPOSSIBILITANDO A CONFERÊNCIA DE QUE O FATO GERADOR SE REALIZOU EM MONTANTE INFERIOR AO VALOR DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA, TAMBÉM NÃO HÁ PREVISÃO NA LEGISLAÇÃO DE RESSARCIMENTO PARA A HIPÓTESE. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. 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 UNÂNIME. (GRIFOU-SE).

Como bem destaca a Fiscalização, a Impugnante adota procedimento não previsto na legislação no período autuado.

As filiais varejistas (lojas físicas), contribuintes substituídos, apuraram os valores do ICMS/ST, quanto ao aspecto quantitativo, supostamente recolhidos a maior e transferiram os créditos para o CD GERAL, contribuinte substituto, localizado em Contagem (ora Autuada), que efetuou a apropriação dos créditos na modalidade ressarcimento.

É importante destacar que a restituição mediante ressarcimento somente é admitida nos casos previstos, no período autuado, no § 1º do art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, não se aplicando à hipótese de restituição em que o fato gerador se realizar em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, nos termos aqui tratados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, no caso dos autos, a restituição do ICMS/ST se dará necessariamente na modalidade de abatimento do imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária, conforme previsto no § 4º do art. 31-D da Subseção IV-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

No tocante à fala da Impugnante de que a compensação entre créditos e débitos, só pode ser efetivada pela Impugnante (Centro de Distribuição), pois as filiais varejistas — na qualidade de substituídas — não possuem, por definição, débitos próprios de ICMS/ST a compensar, registra-se que a legislação mineira quando determina que o contribuinte substituído, ao praticar operação de circulação interna de mercadorias a consumidor final com fato gerador inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS/ST, poderá efetuar o abatimento do “imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária”, se refere ao imposto relativo à complementação do ICMS/ST quando promover operação interna a consumidor final em montante superior à base de cálculo presumida utilizada para o cálculo do ICMS/ST da mesma mercadoria.

Desse modo, não se está diante de enriquecimento ilícito por parte do Estado, como alegado pela Defesa, nem afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade, já que o direito do contribuinte é prontamente atendido ao mitigar os eventuais valores a complementar.

Nesse sentido, vale trazer à colação resposta da Divisão de Orientação Tributária/DOLT/SUTRI a Consulta de Contribuintes nº 023/2024 que, não obstante mencionar o Regulamento de ICMS de 2023, corrobora a acusação fiscal:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 023/2024

EXPOSIÇÃO: A consulente informa que tem por objeto o comércio e a consignação de veículos nacionais e importados, novos e usados, de peças e acessórios para veículos, e a prestação de serviços em veículos novos e usados, de peças, a locação e as intermediações de venda de veículos, seguros e consórcio, em todo território nacional.

Aduz que o estado de Minas Gerais disciplinou a complementação e a restituição do ICMS devido por substituição tributária em razão da “não definitividade da base de cálculo presumida” por meio da Seção VII da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2023.

Diz que, em relação à complementação do ICMS/ST, relativo ao fato gerador que se realizar por um valor superior, o RICMS/2023 disciplinou de forma clara e objetiva, estabelecendo que o contribuinte substituído, que promover operação interna de circulação de mercadoria a consumidor final, deverá recolher o valor relativo à complementação do ICMS/ST. Transcreve o art. 44 e o caput do art. 45 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2023. Destaca que a clareza relativa à complementação do ICMS devido por substituição

tributária prevista no regulamento não ocorreu ao dispor acerca do contribuinte substituído, quando o fato gerador se realizar por um valor inferior.

Salienta que, embora o estado reconheça o direito à restituição do ICMS recolhido por substituição tributária com base de cálculo presumida, não especificou de maneira clara o procedimento para efetuar tal restituição, apesar de existir reconhecimento do direito à restituição do ICMS/ST. Reproduz o caput do art. 46 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2023, afirmando que há um reconhecimento tácito do direito à restituição do contribuinte substituído, quando houver praticado operação interna de circulação de mercadoria a consumidor final, do fato gerador que se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS/ST. Manifesta que o § 3º do art. 47 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2023 indica que a restituição do imposto ao contribuinte substituído seria através de abatimento do imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária, tornando, assim, a restituição “inalcançável”, uma vez que quem recolhe este imposto é a montadora de veículos, por ser, de fato, o contribuinte substituto.

Ressalta que quem pratica a operação interna de circulação de mercadoria a consumidor final é o contribuinte substituído, que recebe a mercadoria com o ICMS/ST já retido pelo substituto tributário de outra unidade da Federação, qual seja a montadora de veículos.

Com dúvida sobre a interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA: 1 – Na condição de contribuinte substituído, ao praticar operação de circulação interna de mercadorias a consumidor final com fato gerador inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS/ST, poderá ser restituído mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, conforme disposto no art. 38 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2023, emitindo NF-e em nome da montadora localizada em outro estado com apresentação da nota fiscal à delegacia fiscal de circunscrição para autorização?

2 – Tendo jus à restituição, o contribuinte substituído poderá fazer a restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, também de períodos anteriores?

RESPOSTA:

1 – Não. No procedimento administrativo previsto na Seção VII da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2023, que regulamenta a complementação e a restituição do ICMS devido por substituição tributária em razão da não definitividade da base de cálculo presumida, consta de forma clara, no § 3º do art. 47 da citada Parte 1, que, ressalvada a hipótese prevista no § 4º desse art. 47, autorizada mediante regime especial, **o valor do ICMS/ST será restituído por meio do abatimento do imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária**, observadas as condições estabelecidas nesta seção.

Ressalte-se que o aludido “imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária” se refere ao imposto relativo à complementação do ICMS/ST quando promover operação interna a consumidor final em montante superior à base de cálculo presumida utilizada para o cálculo do ICMS/ST da mesma mercadoria, nos termos do art. 49 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2023, conforme se segue

Art. 49 – O montante do imposto a ser restituído ou a ser complementado, ambos em relação à não ocorrência do fato gerador quanto ao aspecto quantitativo, será obtido por meio do confronto entre o somatório dos valores a restituir e a complementar apurados no período, conforme lançamentos previstos nos §§ 2º e 3º do art. 48 desta parte.

Parágrafo único – Para fins do disposto neste artigo, o contribuinte que comercializar mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária fica obrigado a observar o disposto no § 3º do art. 37 desta parte para todas as mercadorias submetidas ao referido regime e, nos casos em que houver valores a restituir, a transmitir os arquivos relativos aos períodos anteriores até a data do último inventário ou de início das atividades, ressalvados os arquivos já transmitidos.

Cabe acrescentar que, na hipótese de apuração de saldo credor de ICMS/ST no período, o referido saldo poderá ser utilizado nos períodos subsequentes, consoante ao previsto no art. 51 da referida Parte 1.

2 – Prejudicada. (Grifou-se).

Também não socorre à Defesa o argumento de que a alteração normativa superveniente em seu regime especial tornou permitida a operacionalização de restituição realizada pela Impugnante, nos seguintes termos:

Para o presente caso, cumpre destacar as alterações trazidas pelo artigo 20 do “novo” Regime Especial, o qual autorizou expressamente a transferência do saldo

credor acumulado relativo à substituição tributária dos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade para o CD GERAL, exatamente como fez a Impugnante.

Veja-se a letra da norma firmada no Regime Especial:

*Art. 20. Fica autorizada a transferência do saldo credor acumulado relativo à substituição tributária dos estabelecimentos varejistas de mesma titularidade para o CD GERAL.*

Como bem destacado pela Fiscalização, não foram convalidados procedimentos adotados pela Impugnante acerca da restituição em análise efetuados anteriormente à autorização retro em regime especial, conforme fundamentos constantes da manifestação fiscal que passam a compor o presente Acórdão.

Da Inaplicabilidade da Retroatividade Benigna (Art. 106, II, 'b', do CTN);

Na última análise de defesa quanto ao mérito da autuação, a Impugnante alega que uma alteração superveniente em seu Regime Especial, que passou a autorizar o procedimento outrora vedado, deveria retroagir para convalidar o ato originário da autuação, com base no artigo 106, II, alínea “b” do CTN.

Cabe ressaltar que um Regime Especial não é uma lei de aplicação geral; é um ato administrativo de natureza concessiva, um acordo com regras específicas e benesses condicionadas, celebrado entre o Fisco e um contribuinte específico.

O novo Regime Especial da Impugnante, ao ser concedido, continha uma cláusula expressa de vigência futura, produzindo efeitos apenas ex nunc, ou seja, a partir de sua publicação.

O art. 106 do CTN trata da sucessão de leis gerais e abstratas no tempo e não se aplica à sucessão de atos administrativos concessivos com vigência expressamente prospectiva.

Adicionalmente, a tese da Impugnante ignora a natureza da atuação fiscal, que é uma atividade plenamente vinculada.

Não cabe à autoridade fiscal realizar interpretações extensivas ou analógicas para aplicar retroativamente um benefício quando o próprio ato concessivo — o Regime Especial — é silente quanto à retroatividade e, pior, estabelece expressamente sua vigência prospectiva.

Se a Administração Pública, ao conceder o novo regime, quisesse que seus efeitos alcançassem fatos pretéritos,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Incontestemente que a concessão de regime especial de tributação, bem como a sua alteração e prorrogação, é um ato administrativo praticado no exercício de competência discricionária por parte autoridade concedente (no caso, a Superintendência de Tributação da Secretaria de Fazenda), a quem cabe, após um juízo de conveniência e oportunidade, deferir ou negar o pleito formulado.

Em outras palavras, não tendo a autoridade competente convalidado os procedimentos anteriores relativos à restituição do ICMS/ST no mencionado RET, certo é que não se encontra contemplada entre as atribuições e competência do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais apreciar ou deliberar acerca da conveniência ou da oportunidade de emendar/alterar/conceder/revogar ou não tratamento tributário diferenciado na forma de regimes especiais de tributação, conforme reiteradas decisões deste Conselho de Contribuintes.

Como se vê, o Regulamento do ICMS do estado de Minas Gerais, de forma específica, disciplinava a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido não realizado, pelo que a sua inobservância inviabiliza o exercício do direito pelo contribuinte.

Nesse sentido, já decidiu o E. Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG):

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS/ST - RESTITUIÇÃO DE DIFERENÇA PAGA A MAIOR - CABIMENTO - ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STF NO RE Nº 593.849/MG - PROCEDIMENTO - ANEXO XV DO ICMS/2002 - ABATIMENTO DO IMPOSTO OU CREDITAMENTO NA ESCRITA FISCAL - PRETENSÃO DE TRANSFERÊNCIA DO CRÉDITO PARA OUTRO CONTRIBUINTE - DESCABIMENTO - MODALIDADE NÃO PREVISTA NA LEI DE REGÊNCIA - DIREITO LÍQUIDO E CERTO - NÃO DEMONSTRAÇÃO - DENEGAÇÃO DA SEGURANÇA - SENTENÇA MANTIDA - RECURSO NÃO PROVIDO. 1. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 593849/MG, EM REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL, FIRMOU TESE NO SENTIDO DE QUE "É DEVIDA A RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) PAGA A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE QUANDO A BASE DE CÁLCULO EFETIVA DA OPERAÇÃO FOR INFERIOR À PRESUMIDA".

**2. O RICMS DO ESTADO DE MINAS GERAIS DISCIPLINA A FORMA DE RESTITUIÇÃO DO VALOR DO IMPOSTO PAGO A MAIOR A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ESTABELECIDO A MODALIDADE DE RESSARCIMENTO COM ABATIMENTO DO TRIBUTO DEVIDO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, BEM AINDA CREDITAMENTO NA ESCRITA FISCAL.**

**3. CONSIDERANDO QUE A PRETENSÃO DA PARTE IMPETRANTE É A TRANSFERÊNCIA DO CRÉDITO PARA OUTRO CONTRIBUINTE MINEIRO, MODALIDADE NÃO PREVISTA NA LEI DE REGÊNCIA, DESCABE A CONCESSÃO DA SEGURANÇA.**

4. SENTENÇA MANTIDA.

5. RECURSO NÃO PROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.22.147930-6/001, RELATOR(A): DES.(A) RAIMUNDO MESSIAS JÚNIOR, 2ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 30/04/2024, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 02/05/2024)

APELAÇÃO - TRIBUTÁRIO - RESTITUIÇÃO DE ICMS-ST POR CANCELAMENTO DA OPERAÇÃO DE VENDA AO DESTINATÁRIO - TEMA 201 DO STF - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA RESTITUIÇÃO - REGRAMENTO ESPECÍFICO - INOBSERVÂNCIA PELO CONTRIBUINTE - INVIABILIDADE DE RESTITUIÇÃO. 1. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONSOLIDOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE SER "DEVIDA A RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A FRENTE SE A BASE DE CÁLCULO EFETIVA DA OPERAÇÃO FOR INFERIOR À PRESUMIDA" (TEMA 201).

2. O RICMS/02 DO ESTADO DE MINAS GERAIS, DE FORMA ESPECÍFICA, DISCIPLINA A RESTITUIÇÃO DO VALOR DO IMPOSTO PAGO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CORRESPONDENTE A FATO GERADOR PRESUMIDO NÃO REALIZADO, PELO QUE A SUA INOBSERVÂNCIA INVIABILIZA O EXERCÍCIO DO DIREITO PELO CONTRIBUINTE.

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.23.243409-2/001, RELATOR(A): DES.(A) CARLOS HENRIQUE PERPÉTUO BRAGA, 19ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 23/11/2023, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 30/11/2023. (GRIFOU-SE).

Acresça-se que, por força do disposto no art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (art. 110, inciso I do RPTA), não se incluem na competência deste Órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

Diante do exposto, corretos o estorno do crédito indevidamente apropriado e as exigências do ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I do referido artigo e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

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;

(...)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas e ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, 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, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (art. 110, inciso I do RPTA).

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 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor 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.

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

É nesse sentido, inclusive, que caminha a legislação tributária mineira, que prevê a licitude da cobrança cumulativa de multas, quando decorrerem da inobservância concomitante de obrigação tributária principal e de obrigação acessória, conforme o art. 53, § 1º, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como é possível observar na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

### APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003

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.

(...) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral do imposto (inadimplemento de obrigação tributária principal) sujeita o contribuinte à multa de mora prevista no inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e, existindo ação fiscal, à penalidade prevista no inciso II c/c § 2º, inciso I do referido dispositivo legal (Multa de Revalidação).

Por outro lado, ao apropriar crédito em desacordo com a legislação, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei (Multa Isolada).

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

A incidência dos juros de mora se dá tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a da multa, conforme expressamente mencionado nos arts. 127 e 226, ambos da Lei nº 6.763/75 e no art. 2º da Resolução nº 2.880/97:

### Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais. (...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Resolução nº 2.880/97

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI)

Assim, observa-se que as infrações restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Defesa apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rubens Luís Ponton Cuaglio e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Guilherme Bessa Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Mellissa Freitas Ribeiro (Revisora) e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 24 de março de 2026.**

**Shirley Alexandra Ferreira  
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**

CS/D