

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.212/26/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004754346-66
Impugnação: 40.010161053-54
Impugnante: Linea Alimentos Indústria e Comércio S/A
IE: 003856861.00-72
Proc. S. Passivo: Rogério Magalhães de Araújo Nascimento
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO. Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS de NF-e de devolução de mercadorias cujas saídas foram beneficiadas com crédito presumido. Corretas as exigências do ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, no período de dezembro de 2021 a novembro de 2024, em virtude do aproveitamento integral do crédito destacado em NF-e de devolução de mercadorias beneficiadas com o crédito presumido, contrariando previsão contida em Regime Especial de que a Autuada é detentora que dispõe que o crédito decorrente das operações de devolução de produtos beneficiados com crédito presumido corresponde ao valor efetivamente pago nas operações de saídas.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 489/519, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 520/530.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante defende a nulidade do Auto de Infração em razão da ausência de certeza, liquidez e motivação adequada do lançamento, em afronta ao art. 142 do Código Tributário Nacional, bem como aos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Aduz que o Auto de Infração se limitou a afirmar, de forma genérica, que teria promovido o aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de operações de devolução de mercadorias beneficiadas com crédito presumido, sem demonstrar, de maneira individualizada, quais operações teriam sido consideradas irregulares, quais documentos fiscais teriam sido glosados, tampouco a metodologia empregada para a apuração do suposto crédito indevido.

Sustenta, ademais, que o Auto de Infração se apoia em extensa e genérica relação de dispositivos legais, sem estabelecer a necessária correlação específica entre cada norma invocada e a conduta imputada à Impugnante.

Acrescenta que a Fiscalização desconsiderou as retificações promovidas por ela antes da constituição do crédito tributário.

Entretanto, em que pesem as argumentações apresentadas, não assiste razão à Impugnante.

O Auto de Infração encontra-se devidamente insculpido nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, instituído pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, e atende plenamente ao disposto no art. 142 do CTN, constando, com clareza, o sujeito passivo, o período de apuração, a infração cometida, os dispositivos legais infringidos e o montante do crédito tributário exigido.

Eis que a lavratura do Auto de Infração foi corretamente precedida do Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000057151.11, enviado em 22 de dezembro de 2025, por meio do domicílio tributário eletrônico da Impugnante, com ciência ocorrida em 02/01/26.

Igualmente, não assiste razão a afirmação de que a Fiscalização não explicou os critérios técnicos efetivamente utilizados para apuração dos valores devidos. Toda a metodologia de cálculo foi didaticamente explicitada no item 7 do Relatório do Auto de Infração, onde se informa que foi realizado um confronto entre os lançamentos de ajustes MG029999 (outros créditos) contidos no registro 1921 e os valores lançados nas Declarações de Informação e Apuração do Imposto/Livro registro de entradas referentes às operações de devolução de mercadorias.

A exclusão do período de outubro de 2024 do crédito tributário não compromete a certeza nem a liquidez do lançamento, ao contrário, evidencia a atuação diligente e criteriosa da Fiscalização, que delimitou o crédito exigido exclusivamente aos períodos em que a escrituração da Impugnante apresentou consistência nos registros específicos da subapuração (1921).

Afirme-se, também, que a invocação de múltiplos dispositivos legais não configura vício, mas reflete a complexidade do regime jurídico aplicável ao ICMS, especialmente quando envolvem benefício fiscal, regime especial, devolução de mercadorias e creditamento e estorno.

Além do mais, a Impugnante compreendeu, sem nenhuma dificuldade, o objeto deste lançamento e apresentou, corretamente, sua defesa, atacando os pontos principais da controvérsia.

Do Mérito

Como previamente relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, no período de dezembro de 2021 a novembro de 2024, em virtude do aproveitamento integral do crédito destacado em NF-e de devolução de mercadorias beneficiadas com o crédito presumido, contrariando previsão contida em Regime Especial de que a Autuada é detentora que dispõe que o crédito decorrente das operações de devolução de produtos beneficiados com crédito presumido corresponde ao valor efetivamente pago nas operações de saídas.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante alega que a Fiscalização incorreu em equívoco ao confundir o ICMS destacado na operação com o valor líquido efetivamente recolhido após a aplicação do benefício fiscal, correspondente à carga tributária reduzida (3%).

Sustenta que o ICMS “efetivamente pago” deve ser compreendido como o imposto incidente na operação de saída, conforme destacado no documento fiscal, e não como o resultado financeiro líquido decorrente da fruição do benefício fiscal.

Defende que o Regime Especial não possui alcance normativo para restringir o direito ao crédito de ICMS nas operações de devolução, tratando-se de instrumento de natureza administrativa, destinado exclusivamente a disciplinar obrigações acessórias ou estabelecer sistemáticas diferenciadas de apuração do imposto.

Por fim, informa que, em 29 de janeiro de 2026, promoveu, de forma voluntária, e nos termos do art. 138 do CTN, a retificação de seus arquivos da Escrituração Fiscal Digital, reconhecendo inconsistências e procedendo à adequação de sua escrita fiscal antes da lavratura do Auto de Infração.

Esclarece que efetuou a retificação sem o recolhimento imediato do imposto, uma vez que a apuração do tributo não se dá de forma automática e que a Fiscalização não demonstrou, de forma clara e inequívoca, a existência de ação fiscal regularmente instaurada contra a Impugnante, tendo afastado a denúncia espontânea com fundamento apenas genérico.

Por fim, pleiteia a exclusão das penalidades aplicadas, em razão da controvérsia quanto às premissas materiais do lançamento e da desconsideração da regularização prévia da escrituração fiscal, realizada mediante denúncia espontânea e afirma que as penalidades impostas não se submetem aos limites constitucionais da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Em que pese o arrazoadado apresentado, também não assiste razão à Impugnante.

O Regime Especial de nº 45.000023362-43, do qual a Impugnante é signatária, veda expressamente o aproveitamento de créditos, em face da concessão de crédito presumido de ICMS. Como exceção a essa vedação, o próprio RE permite a apropriação dos créditos nas hipóteses de operações de devolução, desde que o valor do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto creditado seja igual ao efetivamente pago nas operações de saídas originais, confira-se:

Art. 7º Fica vedado:

I - o aproveitamento de quaisquer outros créditos relacionados com as operações beneficiadas com o crédito presumido de que trata esse Capítulo, inclusive aqueles já escriturados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) pela LINEA, devendo os mesmos serem estornados;

II - o recebimento de créditos de ICMS em transferência, na forma e nas condições estabelecidas no Anexo VIII do RICMS, bem como a compensação prevista no § 2º do art. 65 do RICMS, para abatimento do imposto apurado na forma deste Capítulo.

Parágrafo único. A vedação ao aproveitamento de crédito do imposto não se aplica às devoluções de mercadorias, hipótese em que fica assegurado à LINEA o crédito de valor igual ao efetivamente pago nas operações de saídas.

Há que se destacar que o crédito presumido constitui benefício fiscal de natureza excepcional, que substitui parcial ou totalmente o regime ordinário da não cumulatividade. Ao optar por regime diferenciado, o contribuinte se submete às contrapartidas e limites impostos pela legislação e pelo Regime Especial.

A Impugnante se equivoca ao realizar uma interpretação errônea e extremamente favorável a ela quanto à aplicação do Regime Especial concedido. Permitir o crédito integral na devolução, quando a operação original foi beneficiada com carga tributária reduzida, implicaria restituição ou compensação de imposto não pago, o que é vedado pelo ordenamento jurídico.

A não cumulatividade do ICMS não é princípio absoluto, sendo expressamente modulada pela Constituição Federal e pela legislação infraconstitucional, especialmente em hipóteses de incentivos e benefícios fiscais.

A Fiscalização também não confundiu imposto destacado com carga líquida, ao contrário do que alega a Impugnante. O destaque do ICMS no documento fiscal, em hipóteses de crédito presumido, não reflete o imposto efetivamente devido, mas apenas atende a exigência formal de documentação da operação.

O que deve ser considerado para fins de devolução e creditamento é o ônus tributário efetivamente suportado na etapa anterior, e não o valor meramente destacado. E, admitir o aproveitamento integral do destaque, desconsiderando o benefício fiscal usufruído, **implicaria dupla vantagem econômica ao contribuinte**, em afronta aos princípios da razoabilidade, da isonomia e da capacidade contributiva.

No tocante à força normativa do Regime Especial, eis que ele integra o ordenamento jurídico-tributário aplicável ao contribuinte beneficiário, vinculando-o integralmente enquanto vigente.

Embora possua natureza administrativa, o Regime Especial não é discricionário, mas instrumento normativo autorizado pela legislação estadual para disciplinar a fruição de benefícios fiscais e regimes diferenciados de apuração.

A adesão ao regime é ato voluntário do contribuinte, que aceita expressamente suas condições. Não cabe ao beneficiário usufruir apenas das vantagens, afastando, por interpretação unilateral, as limitações necessárias ao equilíbrio do sistema.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Interpretar o Regime Especial de forma dissociada do benefício fiscal que o fundamenta, compromete a arrecadação e viola o princípio da legalidade tributária em sentido material.

O direito ao crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal não pode se confundir com providências formais exigidas para o seu exercício. Trata-se de descumprimento de um Regime Especial de Tributação que vincula normas aplicáveis ao seu signatário.

Quanto à acusação de não acolhimento da “denúncia espontânea” apresentada, de fato, a mesma não ocorreu, visto que a retificação da Escrituração Fiscal Digital foi efetuada após a ciência do Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000057151.11, ocorrida em 02/01/26, e tampouco se efetivou o recolhimento do imposto e dos juros de mora.

No que se refere às penalidades impostas, eis que foram aplicadas nos estritos termos da legislação vigente, atendendo os princípios da legalidade e proporcionalidade e são decorrentes de infrações distintas.

A Multa de Revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a Multa Isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

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.

(...)

As multas exigidas decorrem da infração material constatada, aproveitamento indevido de créditos, e foram aplicadas nos exatos termos da legislação estadual, em observância aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada em matéria sancionatória tributária.

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 na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5, veja-se:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR).

A posterior retificação da escrituração não elide a infração já consumada, especialmente após ciência do Auto de Início de Ação Fiscal, tampouco afasta a responsabilidade objetiva prevista na legislação tributária.

Quanto à alegação do efeito confiscatório das multas aplicadas, afirme-se que não compete ao CCMG, nos termos do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, e seu correlato art. 110, inciso I do RPTA, a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação a resposta de consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, confira-se:

Lei nº 6.763/75

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;

II - a aplicação da equidade.

RPTA

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Não restou demonstrada qualquer desproporcionalidade concreta ou infringência direta a princípio constitucional, portanto, mantidas as penalidades exigidas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 10 de junho de 2026.

Wertson Brasil de Souza
Relator

Antônio César Ribeiro
Presidente

D