

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	25.481/26/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.004413080-48	
Impugnação:	40.010160052-87	
Impugnante:	C.R. Dealer do Brasil Ltda IE: 435007818.00-35	
Proc. S. Passivo:	KEVIN GIRATO HENRIQUE/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - SP	

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - FALTA DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. Constatado o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário, em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS/ST lançados no Campo 14 (ICMS de devoluções) da GIA-ST (Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS – Substituição Tributária) em desacordo com a legislação tributária. Infração plenamente caracterizada. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I 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 recolhimento a menor do ICMS substituição tributária (ICMS/ST) devido ao estado de Minas Gerais, no período de 01/06/23 a 31/03/25, em razão de apropriação indevida de créditos do imposto oriundos de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário (devolução de mercadorias), sem o cumprimento dos requisitos legais para restituição, previstos nos arts. 34 do Anexo XV e 78 da Parte Geral, ambos do RICMS/02 e arts. 43 do Anexo VII e 50 da Parte Geral, ambos do RICMS/23.

Consta dos autos que a Autuada, situada no estado de São Paulo, é inscrita no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, na condição de contribuinte substituta tributária.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 108/128, contra a qual o Fisco se manifesta às págs. 223/253.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs.254/271, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas, 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.

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em virtude da ausência de requisito essencial, qual seja, ausência de prova e de motivação, uma vez ser o Fisco o responsável pelo ônus da prova no processo administrativo tributário.

Destaca o princípio da verdade material e acrescenta que no lançamento tributário, o ente atuante tem o dever de comprovar o fato ilícito em decorrência da lei, e que se expressou em fato constitutivo do seu direito, contudo, no seu entendimento, o presente lançamento não teria se fundamentado em provas, estando desacompanhado de qualquer documento probatório.

Argumenta que o Auto de Infração carece de precisão quanto à identificação das Notas Fiscais que fundamentariam a glosa de créditos considerada indevida, transferindo à empresa Autuada o ônus de comprovar a legitimidade de todos os lançamentos realizados no período fiscalizado e comprometendo o seu exercício do contraditório e da ampla defesa, além de violar os princípios da segurança jurídica, do devido processo legal e da razoabilidade.

Acrescenta que a ausência de especificação das Notas Fiscais enseja uma violação direta ao princípio da determinação e da motivação do lançamento tributário, segundo o qual todo ato administrativo de constituição do crédito deve estar suficientemente fundamentado, de modo a permitir ao contribuinte identificar com precisão a origem da exigência e, assim, formular sua defesa de maneira adequada.

Entretanto, razão não lhe assiste.

O Auto de Infração é acompanhado de Relatório Fiscal Complementar detalhado que explica como se deu a constatação da irregularidade pela Fiscalização, a apuração do crédito tributário, as infringências cometidas e as penalidades exigidas.

Tanto o relatório do Auto de Infração quanto o Relatório Fiscal Complementar, descrevem as irregularidades apuradas, informando que os créditos indevidamente apropriados foram lançados no campo 14 (ICMS de devoluções) da GIA-ST, e ainda que, no Anexo I desta, foram identificadas operações de retorno de mercadorias não entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para aproveitamento do crédito do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Anexo 2 do Auto de Infração demonstra mês a mês a constituição do crédito tributário e o Anexo 3 contém o “Demonstrativo por Nota Fiscal do Crédito Tributário”.

No Anexo 4 constam as GIA-ST do período autuado.

Consta, ainda, do Anexo 5 do Auto de Infração, cópia dos Danfes referentes às notas fiscais de vendas, ora autuadas, que foram lançadas nas GIA/ST.

A Fiscalização, por sua vez, destaca que “as GIA ST são, por óbvio, documentos fiscais. Nestas, a Impugnante informou e apurou o ICMS/ST a recolher para os períodos autuados, conforme o art. 26, Anexo VII, do RICMS/2023”.

Veja-se as explicações do Fisco sobre a análise dos documentos fiscais da Autuada que levaram à constatação da irregularidade:

Portanto, através das GIA/ST, a Impugnante declarou ao Fisco os valores do imposto devido e as informações sobre as notas de devolução que se utilizou nos Anexos I das GIA/ST para abater o ICMS/ST a recolher. São, incontestavelmente, documentos fiscais com informações tributárias que a Impugnante preencheu e transmitiu ao Fisco.

Ora, são essas GIA/ST os documentos que provam que a Impugnante utilizou créditos indevidos para abater o ICMS/ST a recolher. Portanto, o que o Fisco fez foi se utilizar das informações que a própria Impugnante declarou para provar o que sustenta no AI.

Tais GIA/ST, perfeitamente identificáveis, constam no Anexo 4. Em cada uma é possível identificar, no respectivo Anexo I, as informações fornecidas pela Impugnante sobre as NF-e cujos créditos foram glosados. Por conseguinte, é descabida a afirmação de que o AI carece de precisão quanto à identificação das notas fiscais que fundamentaram a glosa de créditos, considerando que ela mesma identificou essas notas.

Aceitar tal tese é compartilhar com a Impugnante o entendimento de que as notas estão plenamente identificadas nas GIA/ST para abater imposto a recolher no valor de R\$ 6.272.934,09, mas que não estão plenamente identificadas quando se trata de glosar créditos indevidos no mesmo montante. Basta consultar os anexos do AI para se constatar que as informações sobre as NF-e glosadas são as mesmas que a Impugnante se utilizou para abater o imposto a recolher.

O Fisco reconheceu as informações nas GIA/ST e as utilizou para embasar o AI. Para o Fisco, não há, quanto à forma, imputação genérica sem individualização de documentos fiscais, como entende a Impugnante. Todas as informações utilizadas pelo

Fisco foram individualizadas previamente pela própria Impugnante, em especial as que constam nos Anexos I das GIA/ST concernentes às notas fiscais de devolução, com os campos “Nº Nota Fiscal”, “Série”, “Inscrição Estadual”, “Data Emissão” e “Valor do ICMS ST de Devolução”.

Evidentemente, as informações prestadas nos Anexos I das GIA/ST evocam, apontam, por assim dizer, para NF-e de devolução da Impugnante, mas não são as NF-e. A GIA/ST exige apenas que se liste as NF-e de devolução no Anexo I, mas não exige que a ela se anexem as NF-e de devolução propriamente ditas e suas chaves de acesso.

Para auditar o imposto abatido pela Impugnante o Fisco precisa ter acesso as NF-e de devolução, mas não tem suas chaves de acesso. Contudo, mesmo sem as chaves de acesso, o Fisco procurou tais NF-e em sua base de dados utilizando-se de aplicativo computacional desenvolvido por ele para esse fim. Nessa pesquisa, o que o Fisco encontrou não foram NF-e de devolução plenamente identificáveis.

Ocorreu que, com as informações das NF-e nos Anexos I das GIA/ST, o Fisco, no lugar de encontrar notas de devolução da Impugnante, encontrou notas de vendas da Impugnante. Também ocorreu que, no lugar de encontrar notas de devolução da Impugnante, o Fisco não encontrou qualquer NF-e. Assim, as informações nos indigitados anexos ou apontam para NF-e de venda ou para nada.

Dessarte, não há correspondência entre as informações sobre as NF-e contidas nos citados campos do Anexo I e NF-e de devolução emitidas pela Impugnante. As notas listadas nos Anexos I das GIA/ST ou são de venda ou não existem para esse Fisco. Em ambos os casos, as notas não têm validade jurídica para documentar operação comercial de devolução de mercadorias entre a Impugnante e contribuintes mineiros.

O entendimento da Impugnante de que não houve apresentação de provas resta refutado pelas GIA/ST e as NF-e de vendas encontradas pelo Fisco. Ora, são documentos fiscais produzidos pela Impugnante e provam que ela se apropriou indevidamente de créditos. As GIA/ST e as NF-e não serão, porém, os únicos documentos a provar a utilização indevida de créditos, como veremos.

(...)

(Grifou-se)

Sem razão, portanto, a Impugnante em suas alegações.

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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

A Impugnante defendeu-se plenamente da acusação que lhe foi imputada, o que pode ser observado mediante simples leitura de sua peça defensiva.

Outrossim, vale dizer que se depreende dos autos que a verdade material, norteadora do processo administrativo fiscal, como de praxe, foi sempre buscada desde os procedimentos que antecederam a lavratura deste Auto de Infração, diferente da alegação da Defesa.

Como informa a Fiscalização, a Autuada foi intimada, mais de uma vez, a apresentar as notas não localizadas e aquelas que, embora localizadas, se referiam a operações de vendas, considerando que estas, uma vez lançadas no Anexo I das GIA/ST, geraram créditos que reduziram o total do ICMS/ST a recolher. Contudo, a Autuada não atendeu às intimações fiscais.

Evidencia-se, no caso vertente, que a Fiscalização cumpriu todos os requisitos previstos na legislação tributária para assegurar a validade de seu ato e que o amplo direito de defesa foi plenamente garantido à Autuada, concedendo-lhe todos os prazos legalmente previstos para manifestação e apresentação das provas que entendesse devidas.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS substituição tributária (ICMS/ST) devido ao estado de Minas Gerais, no período de 01/06/23 a 31/03/25, em razão de apropriação indevida de créditos do imposto oriundos de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário (devolução de mercadorias), sem o cumprimento dos requisitos legais para restituição, previstos nos arts. 34 do Anexo XV e 78 da Parte Geral, ambos do RICMS/02 e arts. 43 do Anexo VII e 50 da Parte Geral, ambos do RICMS/23.

Consta dos autos que a Autuada, situada no estado de São Paulo, é inscrita no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, na condição de contribuinte substituta tributária.

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

Mediante análise de documentos fiscais e das informações contidas na Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), a Fiscalização constatou o lançamento de créditos de ICMS/ST, especificamente no campo 14 (ICMS de devoluções) da GIA-ST, que se referem a valores redutores do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, porém, sem o cumprimento dos requisitos legais para isso.

Trata-se de operações, cujo imposto foi anteriormente retido por substituição tributária, relativas a retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário, sem a observância dos requisitos exigidos no art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (no art. 43 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23) e no art. 78 da Parte Geral do RICMS/02 (art. 50 da Parte Geral do RICMS/23).

Explica a Fiscalização que constatou crédito indevidamente apropriado decorrente de:

- notas fiscais não localizadas pelo Fisco em sua base de dados e
- notas fiscais relativas a vendas realizadas pela Autuada que são, portanto, indevidas para o creditamento do imposto.

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

Na peça de defesa apresentada, a Impugnante alega, em apertada síntese que o Fisco deixou de considerar diversas operações de devolução regularmente efetuadas e comprovadas pela Autuada mediante a apresentação das respectivas notas fiscais, sendo tal conduta ilegal e arbitrária, afrontando os princípios da legalidade, da verdade material e o art. 142 do CTN.

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

I) uma, em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST é efetivamente entregue ao destinatário e, posteriormente, devolvida ao remetente por meio da emissão de um novo documento fiscal, destinado a acobertar a saída de tais mercadorias do estabelecimento comprador, em retorno ao vendedor;

II) outra, em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST não chega sequer a ser entregue ao destinatário, não se configurando a transferência jurídica da posse/propriedade da mercadoria e, tampouco, do ônus referente ao tributo sobre ela incidente, retido/recolhido por substituição tributária pelo remetente.

Importante salientar que é pacífico na jurisprudência que somente o contribuinte que assume o ônus financeiro do tributo tem competência para pedir sua restituição/compensação ao sujeito ativo da obrigação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como consequência, nos casos em que a legislação atribui ao remetente a responsabilidade tributária por substituição, relativamente ao ICMS incidente nas etapas vindouras da cadeia de circulação da mercadoria, tais situações apresentadas configuram-se duas distintas possibilidades de restituição do tributo destacado/recolhido, as quais dão origem a dois procedimentos absolutamente diversos.

Na hipótese em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST não chega sequer a ser entregue ao destinatário, objeto do estorno de créditos no presente lançamento, não se configura a transferência jurídica da posse/propriedade da mercadoria e tampouco do ônus referente ao tributo sobre ela incidente, retido/recolhido por substituição tributária pelo remetente.

Essa situação é denominada pela legislação como “devolução integral” ou “retorno integral” e está regulamentada pelo art. 34 da Parte 1 do Anexo XV c/c art. 78 da Parte Geral, ambos do RICMS/02 (art. 43 da Parte 1 do Anexo VII c/c 50 da Parte Geral, ambos do RICMS/23):

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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

I - lançará no livro Registro de Entradas:

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

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

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

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

§ 2º - Em se tratando de sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação e não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, o valor do ICMS recolhido a título de substituição tributária relativo à saída de mercadoria que tenha retornado integralmente ao seu

estabelecimento será restituído por meio de pedido de restituição de indébito tributário.

(...)

RICMS/02 - Parte Geral

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

I - emitir nota fiscal na entrada, observado o disposto no § 8º do art. 20 da Parte 1 do Anexo V, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso I nos registros próprios da Escrituração Fiscal Digital - EFD.

(...)

RICMS/23 - Anexo VII - Parte 1

Efeitos de 1º/07/2023 a 13/12/2024 - Redação original:

Art. 43 - O valor do ICMS recolhido a título de substituição tributária relativo à saída de mercadoria que tenha retornado integralmente ao estabelecimento de sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado será restituído por meio de pedido de restituição de indébito tributário, nos termos do Capítulo III do Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, que dispõe sobre o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

(...)

RICMS/23 - Parte Geral

Art. 50 - O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

I - emitir nota fiscal na entrada, observado o disposto no § 8º do art. 4º da Parte 1 do Anexo V, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, dentro do prazo de validade da nota fiscal referenciada;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso I nos registros próprios da EFD.

Parágrafo único - Na hipótese do caput:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CT-e que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no art. 10 da Parte 1 do Anexo VIII;

Efeitos de 1º/07/2023 a 13/12/2024 - Redação original:

“II - a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CT-e que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no art. 10 da Parte 1 do Anexo VIII;”

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

(...)

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

Ressalta-se que, nos termos do citado art. 78 do RICMS/02 (art. 50 do RICMS/23), o contribuinte que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, deverá:

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

O acobertamento do retorno da mercadoria ao estabelecimento remetente se dará pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída, sendo seu prazo de validade renovado a partir da data da declaração do transportador e do destinatário, e a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CT-e que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no art. 10 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 (art. 10 da Parte 1 do Anexo VIII do RICMS/23).

Salienta-se, por oportuno, que a Nota Fiscal/DANFE que acobertar o retorno deverá conter, em seu verso, declaração datada e assinada pelo transportador e, se possível, também pelo destinatário, informando o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, deverá apor no verso do documento o carimbo relativo à sua inscrição no CNPJ.

Não obstante a revogação do § 2º do art. 78 do RICMS/02, vigente até 31/01/15, que mencionava a exigência de declaração do transportador e do destinatário acerca do motivo da devolução na Nota Fiscal/DANFE que acobertar o retorno, registra-se que o parágrafo único, inciso II, do referido art. 78 e art. 50 (já transcritos), vigente a partir de 01/02/15, determina a observância do art. 10 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 (art. 10 da Parte 1 do Anexo VIII do RICMS/23), o qual dispõe:

RICMS/02 - Anexo IX - Parte 1

Art. 10. No retorno, ao estabelecimento remetente, de mercadoria ou bem não entregues, caso o transportador não possua, no local, bloco de conhecimentos de transporte, o conhecimento original servirá para acobertar a prestação relativa ao retorno, desde que o motivo seja declarado no verso do documento e a declaração seja datada e assinada pelo transportador e, se possível, também, pelo destinatário.

Parágrafo único. Quando da entrada do veículo no estabelecimento transportador, este emitirá o conhecimento correspondente à prestação do serviço de transporte referente ao retorno da mercadoria ou do bem.

(...)

RICMS/23 - Anexo VIII - Parte 1

Art. 10 - No retorno, ao estabelecimento remetente, de mercadoria ou bem não entregue ao destinatário, o estabelecimento transportador deverá emitir CT-e relativo à prestação, até a entrada do veículo no estabelecimento transportador.

Parágrafo único - Na impossibilidade de emissão do CT-e antes do início da prestação de serviço de retorno da mercadoria ou bem até o estabelecimento remetente, para acobertar a prestação de retorno, o transportador deverá observar um dos seguintes procedimentos:

I - declarar, no verso do Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico - DACTE relativo à remessa, a não entrega da mercadoria ou bem ao destinatário, com data e assinatura e, se possível, também, com assinatura do destinatário;

II - registrar o Insucesso na Entrega do CT-e, nos termos do inciso XIII do caput do art. 98 da Parte 1 do Anexo V.

Efeitos de 1º/07/2023 a 24/09/2024 - Redação original:

Art. 10 - No retorno, ao estabelecimento remetente, de mercadoria ou bem não entregues, caso o transportador não possua, no local, meio eletrônico que permita a emissão do CT-e, o documento auxiliar que o representou na remessa servirá para acobertar a prestação relativa ao retorno, desde que o motivo seja declarado no verso do documento e a declaração seja datada e assinada pelo transportador e, se possível, também pelo destinatário.

Parágrafo único - Quando da entrada do veículo no estabelecimento transportador, este emitirá o conhecimento correspondente à prestação do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serviço de transporte referente ao retorno da mercadoria ou do bem.

(...)

Assim, verifica-se que, nesse dispositivo, permanece a exigência de aposição do motivo do retorno, assinado e datado pelo transportador e, se possível, pelo destinatário.

Como é cediço, o Ajuste SINIEF nº 4/93 estabelece normas comuns aplicáveis para o cumprimento de obrigações tributárias relacionadas com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, prevendo, inclusive, tratamento específico tanto para hipótese de devolução como para a hipótese em questão, de retorno de mercadoria não entregue.

Pela importância dessa menção específica à mercadoria não entregue, transcreve-se o dispositivo legal em comento, *in verbis*:

Ajuste SINIEF nº 4/93

Cláusula quinta - Ocorrendo devolução ou retorno de mercadoria que não tenha sido entregue ao destinatário, cuja saída tenha sido escriturada nos termos da Cláusula quarta, o sujeito passivo por substituição deverá lançar no Livro Registro de Entradas:

I - o documento fiscal relativo à devolução, com utilização das colunas "Operações com Crédito do Imposto", na forma prevista na legislação;

II - na coluna "Observações", na mesma linha do lançamento referido no inciso anterior, o valor da base de cálculo e do imposto retido, relativos à devolução;

III - se o contribuinte utilizar sistema eletrônico de processamento de dados, os valores relativos ao imposto retido e à respectiva base de cálculo serão lançados na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum "Substituição Tributária" ou o código "ST".

Parágrafo único. Os valores constantes na coluna relativa ao imposto retido serão totalizados no último dia do período de apuração, para lançamento no Livro Registro de Apuração do ICMS.

(...)

Da mesma forma, como já demonstrado, o art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 50 da Parte Geral c/c o art. 43 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23) estabelece procedimentos a serem adotados na hipótese de mercadoria não entregue, além de remeter ao art. 78 do RICMS/02.

Frisa-se, portanto, que referido texto legal não trata de qualquer devolução ou retorno de mercadoria e sim de mercadoria que não foi entregue.

Assim, quando o legislador menciona, tanto no art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (no art. 50 da Parte Geral), bem como na referida Cláusula Quinta do Ajuste SINIEF nº 4/93, que se trata de devolução de mercadoria não entregue ao destinatário ou retorno integral, não se pode deixar de considerar que se trata especificamente de mercadorias não entregues.

No caso dos autos, mediante análise de documentos fiscais e das informações contidas na GIA-ST, a Fiscalização constatou o lançamento de créditos de ICMS/ST, especificamente no campo 14 (ICMS de devoluções) da GIA-ST, que se referem a valores redutores do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, porém, sem o cumprimento dos requisitos legais para isso.

Trata-se de operações, cujo imposto foi anteriormente retido por substituição tributária, relativas a retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário, sem a observância dos requisitos exigidos no art. 34 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 c/c no art. 78 da Parte Geral do RICMS/02 (art. 50 da Parte Geral c/c art. 43, do Anexo VII, ambos do RICMS/23), supratranscritos.

Como dito, informa a Fiscalização que constatou crédito indevidamente apropriado decorrente de:

- notas fiscais não localizadas pelo Fisco em sua base de dados e
- notas fiscais relativas a vendas realizadas pela Autuada que são indevidas para creditamento do imposto, ou seja, não possuem relação com operações de devolução de mercadorias.

Como já mencionado, destaca o Fisco que a Autuada, quando intimada, por mais de uma vez, a apresentar tais notas fiscais, não o fez.

Assim, frustradas as tentativas da Fiscalização de esclarecer a natureza das notas fiscais lançadas pela Autuada nos Anexos I das GIA/ST (Anexo 4 do Auto de Infração), concluiu o Fisco que foram lançados créditos indevidos, posto que não tinham qualquer lastro documental compatível com operações de devolução de mercadorias.

A Fiscalização ressalta, ainda, que as informações constantes de tais notas fiscais de venda de mercadorias, além de não corresponderem a operações de devolução, divergem das informações lançadas pela Autuada nos diversos Anexos I das GIA/ST, conforme demonstrado às págs. 03 do Relatório Fiscal Complementar.

Destaca o Fisco que os valores constantes nos citados Anexos I das GIA/ST, uma vez consolidados, foram transferidos para o campo ICMS de Devoluções de Mercadorias (campo 14) e reduziram o campo Total ICMS/ST a Recolher (campo 21). Deste modo, geraram, para o período fiscalizado, aproveitamento indevido de créditos do ICMS/ST, conforme demonstrado nos Anexos 1 a 3 do Auto de Infração.

Quanto às notas fiscais relacionadas pela Impugnante na tabela de págs. 10/12 de sua peça de defesa, afirmando que tais operações não se enquadram nas hipóteses de incidência do art. 5º da Lei nº 6.763/75 e não teriam sido consideradas pelo Fisco, solicitando seja reconhecida a comprovação referente à devolução de

mercadorias atinentes ao valor de R\$ 431.224,67, afirma o Fisco que tais notas são estranhas ao Auto de Infração.

Destaca o Fisco que as operações de devolução listadas na referida tabela pela Defesa não constam do presente lançamento, pois a própria Autuada não as considerou nos Anexos I das GIA/ST.

Com efeito, como verificado pelo Fisco, as notas relacionadas pela Impugnante na tabela não foram lançadas pela Autuada nos Anexos I das GIA/ST que embasaram o Auto de Infração. Ou seja, não fazem parte das notas fiscais autuadas no presente lançamento, não assistindo razão à Defesa em suas alegações.

Ademais, em atenção à tabela elaborada pela Impugnante, informa o Fisco que, da análise de tais notas fiscais, *“identificou que entre as diversas NF-e de devolução apresentadas na referida tabela, há aquelas emitidas por contribuintes mineiros. Trata-se do caso em que a mercadoria deu entrada no estabelecimento destinatário mineiro e depois retornou à Impugnante. É entendimento consagrado que o direito à restituição nesses casos é dos destinatários mineiros e não da Impugnante, pois estes arcaram com o ônus financeiro do imposto”*.

Acrescente-se que esta é matéria diversa dos autos que, como já mencionado, trata de operações em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST não chega sequer a ser entregue ao destinatário, não se configurando a transferência jurídica da posse/propriedade da mercadoria e, tampouco, do ônus referente ao tributo sobre ela incidente, retido/recolhido por substituição tributária pelo remetente.

Por fim, reporta-se aos fundamentos constantes da manifestação fiscal:

(...)

O entendimento da Impugnante de que não houve apresentação de provas resta refutado pelas GIA/ST e as NF-e de vendas encontradas pelo Fisco. Ora, são documentos fiscais produzidos pela Impugnante e provam que ela se apropriou indevidamente de créditos. As GIA/ST e as NF-e não serão, porém, os únicos documentos a provar a utilização indevida de créditos, como veremos.

As GIA/ST constam no Anexo 4 e as NF-e encontradas no Anexo 5. Para detalharmos como o Fisco documentou as notas fiscais encontradas, segue o exemplo da NF-e nº 168876.

Localizada pelo Fisco em sua base de dados foi por ele glosada por ser uma nota fiscal de venda. Só foi possível ao Fisco identificá-la como de venda porque o Fisco encontrou sua chave de acesso em sua base de dados, mediante aplicativo que desenvolveu, e assim pode consultá-la. Se o Fisco dependesse exclusivamente da Impugnante para identificar essa NF-e como de venda, isso não seria possível, posto que

ela se recusou a apresentá-la, mesmo estando obrigada por lei.

A Impugnante foi intimada, ainda na fase exploratória, a apresentar a NF e nº 168876, conforme Anexo 6:

(...)

A NF-e foi lançada na GIA/ST do período 2023-06 e esse mero lançamento gerou imediatamente créditos no valor de R\$ R\$444.729,99 em apenas um mês. Como é possível observar no Anexo 4 do AI, a Impugnante a lançou no Anexo I as informações abaixo:

(...)

Frise-se que foi a Impugnante quem transmitiu ao Fisco as informações sobre a NF-e nº 168876, série 1, de sua emissão em 16/06/2023, que documentou, supostamente, devolução no valor do ICMS/ST R\$444.729,99 (ver Anexo3).

O Anexo 3, abaixo reproduzido, o Fisco informou à Impugnante que localizou tal nota emitida pela Impugnante, cuja chave de acesso é 3524020210190200014055001000168876171985048 1, emitida por ela em 29/02/2024 (em data posterior ao período 2023-06) e que se referiu a uma venda cujo valor do ICMS/ST foi de R\$839,14, valor que divergente dos R\$444.729,99 aproveitados indevidamente:

(...)

Constata-se que no AI o Fisco disponibilizou à Impugnante informações sobre notas de sua emissão que ela se recusou a prestar à fiscalização. O Fisco anexou no Anexo 5 o DANF-e nº 168876, e o fez porque logrou localizá-lo em sua base de dados. Assim, mediante o aplicativo, o Fisco provou que se trata de uma operação de venda de combustível/lubrificante, com CFOP 6652, com o valor total dos produtos R\$ 2.369,80, com o valor do ICMS/ST R\$ 839,14, com o valor da Base de Cálculo do ICMS/ST valor de R\$ 4.661,87 e não de uma devolução no valor de R\$444.729,99.

Segue o DANF-e nº 168876:

(...)

As informações sobre essa NF-e e as demais notas localizadas foram transmitidas pelo Fisco para a Impugnante no quadro abaixo, que consta no Relatório Fiscal Complementar:

(...)

Não houve qualquer contestação na impugnação ao uso indevido apontado pelo Fisco de notas de venda nos Anexos I das GIA/ST. Restou, portanto, incontestavelmente provado que 4 (quatro) notas de venda de emissão da Impugnante foram indevidamente utilizadas para gerar créditos.

No que concerne às NF-e não encontradas pelo Fisco, vale realçar preliminarmente que seus DANF-e não foram anexados ao AI, haja vista que a Impugnante se recusou a apresentá-los ao Fisco. Esta era a intenção do Fisco quando intimou a Impugnante, frustrada pela recusa desta em apresentá-los. Ou seja, se a Impugnante tivesse apresentado as NF-e, elas constariam no Anexo 5.

(...)

Visando exemplificar a clareza e zelo do Fisco quanto às informações concernentes às notas, a seguir se aborda um caso de nota não localizada.

(...)

Para a Impugnante o Fisco, ao proceder ao lançamento, deixou de considerar diversas operações de devolução regularmente efetuadas e comprovadas pela Impugnante mediante a apresentação das respectivas notas fiscais. Tal conduta, para a Impugnante revela-se ilegal e arbitrária, pois afronta diretamente os princípios da legalidade e da verdade material que regem o processo administrativo tributário.

(...)

Não procede o entendimento, como veremos.

Primeiramente, é preciso não confundir as notas na tabela da impugnação com as 22 (vinte duas) notas não apresentadas que foram glosadas. A Impugnante não está em sua impugnação apresentando as notas que não apresentou quando intimada, mas sim se referindo a outras estranhas ao AI.

(...)

Nesse sentido, sem razão a Impugnante quando afirma que o Fisco deixou de considerar diversas operações de devolução regularmente efetuadas, uma vez que, repita-se, mesmo intimada por mais uma vez, nenhuma comprovação veio aos autos nesse sentido.

E, ainda, as notas fiscais citadas pela Defesa na referida tabela constante da peça impugnatória são estranhas ao Auto de Infração, como verificado pelo Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, na busca da verdade material que deve nortear o procedimento administrativo, foi dada a oportunidade à Autuada de demonstrar suas alegações, o que não foi feito.

Pelo exposto, correto o estorno efetuado pela Fiscalização dos créditos relacionados às operações de retorno de mercadorias não entregues ao destinatário, objeto da autuação, em razão do descumprimento dos arts. 34 do Anexo XV e 78 da Parte Geral, ambos do RICMS/02 (art. 50 da Parte Geral c/c art. 43 do Anexo VII, ambos do RICMS/23).

Cumprе mencionar que a matéria versada nos autos já esteve em análise neste Conselho de Contribuintes, com aprovação das exigências fiscais, conforme verifica-se, a título de exemplo, do Acórdão nº 23.468/20/3ª, cuja ementa transcreve-se:

(...)

ACÓRDÃO Nº 23.468/20/3ª

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

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

Verifica-se, portanto, que o feito fiscal está amplamente respaldado na legislação que rege a matéria, sendo legítimas, pois, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Registra-se que referida Penalidade Isolada já foi exigida no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação, respeitando o disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25:

Lei nº 6.763/75

Efeitos a partir de 1º/08/25

Art. 55 (...)

Efeitos a partir de 1º/08/2025 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/2025.

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Por fim, não há que se falar em ofensa ao art. 142 do CTN, como pretende fazer crer a Impugnante, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma escorreita a penalidade cabível.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso 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, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. José Franklin Toledo de Lima Filho. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 03 de março de 2026.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

P