

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.503/26/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.004183303-85  
Impugnação: 40.010159367-32  
Impugnante: Sotreq S/A  
IE: 001636549.00-70  
Proc. S. Passivo: Luciano Martins Ogawa/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

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

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados na escrita fiscal da Contribuinte, sob o argumento de se tratar de fatos geradores presumidos que supostamente se realizaram por um valor inferior ao da base de cálculo presumida (aspecto quantitativo). Esclarece o Fisco que a Autuada não atendeu a intimação fiscal para gerar e retransmitir, com as correções necessárias, os arquivos da escrituração fiscal digital específicos para tal mister, para apuração correta dos valores a serem restituídos a título de ICMS/ST, inviabilizando o exercício do direito pelo contribuinte à totalidade dos créditos apropriados. Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada apropriou-se de créditos indevidos de ICMS/ST (aproveitamento a maior), sob o argumento de se tratar de fatos geradores presumidos que supostamente se realizaram por um valor inferior ao da base de cálculo presumida, referente a operações realizadas no período de 01/03/19 a 31/12/19, em razão da não definitividade da base de cálculo presumida, conforme disposto nos arts. 31-A a 31-J do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período autuado.

Conforme consta dos autos, as notas fiscais de restituição/complementação de ICMS/ST foram emitidas extemporaneamente, em maio de 2020, assim como o aproveitamento dos créditos.

Informa a Fiscalização que ao analisar o crédito referente ao ICMS/ST apropriado pela Autuada, verificou-se que os valores eram diferentes dos apurados conforme previsto pela legislação de regência da matéria.

Esclarece o Fisco que os arquivos eletrônicos entregues pela Contribuinte possuíam inconsistências e omissões de escrituração e, mesmo tendo tido a oportunidade, por mais de uma vez, intimada a corrigir e retransmitir os arquivos digitais, retificando os Registros 88STES e 88STITNF, de forma a adequá-los à legislação aplicável, como determina o art. 31-E do Anexo XV do RICMS/02, persistiu-se as inconsistências na sua escrituração.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

Posteriormente, a Impugnante requerer a concessão do prazo de 30 (dias para a juntada de documentos que instruiria a Impugnação já apresentada.

Tendo sido concedido o prazo pelo Fisco, após a juntada de referidos documentos, a Fiscalização manifesta-se novamente nos autos, conforme documento “Manifestação F. Complementar”.

A Assessoria do CCMG, em parecer fundamentado, 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, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, “*por falta dos requisitos obrigatórios, memória de cálculo para exigência do valor a título de ICMS por crédito supostamente a maior*”.

Alega, em apertada síntese, vício na determinação do crédito tributário, metodologia de cálculo desconhecida, erro de acusação fiscal e de cálculo do crédito tributário, o que acarretaria cerceamento do seu direito de defesa.

Cita o art. 142 do CTN, afirmando que a Fiscalização “*se furtou à justificativa de qualquer análise qualitativa sobre os trabalhos realizados, restando claro do Relato de Infração que o trabalho da fiscalização carece da análise concreta das operações, em virtude da ausência de adoção de cautelas mínimas para firmar as acusações à Impugnante*”.

Acrescenta que o Auto de Infração não obedeceu ao previsto no art. 142 do CTN, já que teria tomado por base elementos desconhecidos para aferir a existência do fato gerador e da matéria tributável, uma vez que de maneira totalmente subjetiva, sem qualquer fundamentação ou justificativa, o Fisco arbitrou o que entendeu ser o valor devido de crédito de ICMS/ST para aproveitamento.

Aduz que o lançamento não apenas carece de fundamentação clara quanto aos critérios técnicos adotados para glosar os créditos apropriados, como também deixa de apontar, de forma precisa e individualizada, quais são os pontos de divergência entre os valores apurados pela Autuada e os valores recalculados pela Fiscalização, cerceando o seu direito de defesa.

Acrescenta que o cálculo elaborado pela Fiscalização é errôneo e não reflete a realidade dos valores supostamente devidos a título de ICMS/ST, uma vez que *“o d. Agente Fiscal Autuante, em seu “cálculo” ilustra que a Impugnante COMPLEMENTOU R\$ 1.749.981,01 de ICMS-ST no período, facilmente visualizado na planilha acima, e comprovado pelas Notas Fiscais de Complementação (Doc.04), enquanto aponta que deveria ter complementado no período SOMENTE R\$ 949.304,81, abatendo do valor apontado como passível de creditamento esse último montante por ele apontado e constitui automaticamente o crédito tributário com multa e juros, quando o correto, fatalmente, era, ao final, AO MENOS, abater o valor A MAIOR COMPLEMENTADO PELA IMPUGNANTE NO PERÍODO”*.

Argumenta, ainda, que ao ignorar o valor apurado a maior a título de complementação pela Autuada no período, o lançamento impede a constituição válida do crédito tributário, representando enriquecimento ilícito e sem causa do Estado de Minas Gerais, em flagrante ofensa ao princípio da legalidade, da moralidade administrativa e da vedação ao confisco.

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

Em que pesem as alegações quanto à metodologia de apuração do crédito tributário confundirem-se com o mérito, em atenção às alegações da Defesa, destaca-se que a irregularidade foi apurada mediante conferência de documentos fiscais, Dapi, registros constantes do Sintegra e do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital EFD, SPED, estando a apuração do crédito tributário detalhada no Relatório Fiscal e nos Anexos do Auto de Infração, conforme detalhado pela Fiscalização:

O procedimento realizado pela Fiscalização para calcular os valores de ressarcimento/complementação de ICMS ST aos quais o contribuinte faria jus é feito por meio do roteiro RST do software “Auditor Eletrônico” disponibilizado pela Secretaria da Fazenda. Esse Roteiro utiliza como embasamento os Registros 88STES (Informações referentes a estoques de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária) e STITNF (Informações sobre itens das notas fiscais relativas às entradas de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária) do SINTEGRA, o Registro C170

da EFD e as informações contidas nas Notas Fiscais dos fornecedores, tendo seus resultados apresentados nos Anexos 4 a 13 (Demonstrativos dos valores de restituição/complementação) e Anexos 14 e 15 (Demonstrativos da apuração dos valores do estoque inicial) do Auto de Infração.

Os relatórios dos demonstrativos de cálculo (Anexos 4 a 13) apresentam o movimento diário, onde consta o levantamento quantitativo diário de cada produto, indicando o estoque inicial e a base de cálculo do ICMS ST unitária (cujo cálculo é demonstrado nos anexos 14 e 15), além das movimentações de entradas e saídas de acordo com o que foi escriturado pelo contribuinte e pareado com as notas fiscais emitidas por terceiros, para a obtenção dos valores corretos de ressarcimento ou complementação para cada saída de produto, tendo o resultado final resumido por produto no resumo geral e totalizado no total geral.

Dessa forma é possível realizar a conferência de cada restituição/complementação de ICMS ST calculada pelo sistema e, conseqüentemente, dos valores finais apresentados na planilha que consta no Anexo 1 – Demonstrativo do Crédito Tributário.

(...)

Outro ponto questionado pela Impugnante no pedido de nulidade do Auto de Infração é um possível erro no cálculo do valor final de restituição/complementação apresentado na planilha do Anexo 1 – DCT.

A planilha em questão apresenta de forma simples e clara a forma como foram calculados os valores de ICMS aproveitados a maior pelo contribuinte.

Primeiramente foram considerados os valores declarados pelo contribuinte, confrontando-se os valores restituídos com os valores complementados a cada período, e assim, obtendo-se o SALDO ( $VR - VC = 5.154.012,99$ ). Em seguida, o mesmo procedimento foi realizado, agora com os valores calculados pela Fiscalização (apresentados nos Anexos 4 a 13), e assim, obtido outro SALDO ( $VR - VC = 3.303.637,15$ ). Isso porque, pelo mecanismo de débitos e créditos, é o SALDO dos valores restituídos menos os valores complementados que é definidor do valor final de ICMS aproveitado pelo contribuinte.

Por fim, foi realizado o confronto de SALDOS, entre o declarado pelo contribuinte e o calculado pela Fiscalização, ( $5.154.012,99 - 3.303.637,15$ ) obtendo-se o valor total aproveitado a maior pelo contribuinte de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

R\$ 1.850.375,84, sendo a única forma possível de cálculo para o caso.

Portanto, desnecessário o pedido de diligência para que o crédito tributário lançado seja recalculado, uma vez que o levantamento fiscal foi feito com base na análise dos dados e informações contidos nos arquivos magnéticos transmitidos à SEF/MG pela própria Autuada.

Ademais, tal análise sequer é de competência deste Conselho, como restará demonstrado na análise de mérito.

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.

Destaca-se que a constituição do crédito tributário encontra-se disciplinada no Código Tributário Nacional - CTN e sua formalização encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Veja-se o que determina o art. 142 do Código Tributário Nacional:

### CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Depreende-se da leitura do artigo retrotranscrito que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade aplicável.

Da análise dos presentes autos, em face das normas retrotranscritas, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

O Auto de Infração é acompanhado de Relatório Fiscal Complementar detalhado, além dos Anexos 1 a 16, que explicam como se deu a constatação da

irregularidade pela Fiscalização, a apuração do crédito tributário, as infringências cometidas e as penalidades exigidas.

Assim, 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.

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 merecendo prosperar a sustentação, por parte da Defesa, de cerceamento ao direito a ampla defesa e ao contraditório.

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

Ressalta-se que a Impugnante requer a realização de prova pericial sem, contudo, formular os quesitos pertinentes.

Nesse sentido, assim prescreve o art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

RPTA

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

Não bastasse, verifica-se que a produção de prova pericial é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada apropriou-se de créditos indevidos de ICMS/ST (aproveitamento a maior), sob o argumento de se tratar de fatos geradores presumidos que supostamente se realizaram por um valor inferior ao da base de cálculo presumida, referente a operações realizadas no período de 01/03/19 a 31/12/19, em razão da não definitividade da base de cálculo presumida, conforme disposto nos arts. 31-A a 31-J do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período autuado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme consta dos autos, as notas fiscais de restituição/complementação de ICMS/ST foram emitidas extemporaneamente, em maio de 2020, assim como o aproveitamento dos créditos.

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

A Impugnante, *a priori*, pleiteia que seja considerado decaído o direito da Fiscalização de lançar o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores referentes ao período de 2019, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Aduz que “ *a matéria trazida à apreciação deste ilustre órgão julgador refere-se ao ICMS - tributo sujeito a lançamento por homologação. Assim, como é cediço, o crédito tributário de ICMS está sujeito ao lançamento por homologação, nos termos do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional*”, *in verbis*:

### CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública Estadual tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Entretanto, no presente caso não se aplica a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, eis que a irregularidade apontada diz respeito ao aproveitamento indevido de créditos do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício.

Inferre-se, então, que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra estabelecida pelo art. 173, inciso I, do CTN, como se segue:

### CTN

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

A Impugnante entende que o Auto de infração se encontra fulminado pela decadência ainda que se considere o art. 173, inciso I do CTN, uma vez que, no que diz respeito aos fatos geradores ocorridos no período de 01/03/19 a 31/12/19 teriam passados mais de cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Contudo, como destaca o Fisco, as notas fiscais de restituição/complementação de ICMS-ST foram emitidas extemporaneamente, e, assim como o aproveitamento de créditos do imposto, se deram apenas em maio de 2020, em que pese referir-se a operações realizadas no período de março a dezembro de 2019.

Assim, tratando-se de imputação fiscal de apropriação indevida de créditos do imposto, por óbvio, como pressuposto para que o Fisco possa realizar a verificação dos procedimentos de ressarcimento/creditamento realizados pelo contribuinte, é necessário que ele tenha realizado a declaração na DAPI, concretizando o aproveitamento, o que, repita-se, se deu com a escrituração na DAPI em maio de 2020.

A Fiscalização deixou registrado que *“a restituição/complementação do ICMS ST, referente à não definitividade da base de cálculo presumida, ocorreu extemporaneamente no período de 01/05/20 a 31/05/20, com a declaração na DAPI e a emissão das Notas Fiscais correspondentes aos períodos de 01/03/19 a 31/12/19, como está comprovado nos Anexos 2 e 3 do Auto de Infração e exemplificado no DANFE emitido em 15/05/20 referente ao ressarcimento de ICMS ST de março de 2019”*.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2020 (período em que se deu o aproveitamento indevido de créditos do imposto, ora autuado) somente expiraria em 31/12/25, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido.

Passando-se à análise da presente acusação fiscal, como dito, a autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada apropriou-se de créditos indevidos de ICMS/ST (aproveitamento a maior), sob o argumento de se tratar de fatos geradores presumidos que supostamente se realizaram por um valor inferior ao da base de cálculo presumida.

O Fisco, ao analisar o crédito referente ao ICMS/ST apropriado pela Autuada, verificou que os valores eram diferentes dos apurados conforme previsto pela legislação de regência da matéria.

Esclarece o Fisco que os arquivos eletrônicos entregues pela Contribuinte possuíam inconsistências e omissões de escrituração.

Assim, a Contribuinte foi intimada a gerar e transmitir à Secretaria de Estado de Fazenda, arquivos digitais conforme leiaute publicado na Portaria SRE nº 25.503/26/3ª

165/2018, bem como retificar os registros “88STES” e “88STITNF”, referentes ao período de março/2019 a dezembro/2019, como determina o art. 31-E do Anexo XV do RICMS/02 (Termo de Intimação nº 36/2025, Anexo ao Grupo Provas do e-PTA).

A Fiscalização deixou consignado, ainda, no referido Termo de Intimação que o não atendimento no prazo previsto implicaria no estorno dos valores apropriados a título de complementação/restituição de ICMS/ST devido à não definitividade da base de cálculo presumida, referentes aos mencionados períodos de apuração.

Posteriormente, por meio do AIAF nº 10.000053871.81, anexado ao Auto de Infração, a Fiscalização solicitou, novamente, “a correção e retransmissão dos Registros 88STES e 88STITNF, como determina o art. 31-E do Anexo XV do RICMS/02 (vigente à época), contendo a totalidade dos produtos sujeitos complementação/restituição de ICMS ST devido à não definitividade da base de cálculo presumida, referente ao período de março a dezembro de 2019”.

Contudo, informa o Fisco que persistiu as inconsistências na escrituração da Contribuinte.

Assim, verificada a diferença entre os valores creditados e o calculado pelo Fisco, lavrou-se o presente Auto de Infração.

Com base nos registros 88STES e 88STITNF do Sintegra, no registro C170 da EFD e nas informações das notas fiscais dos fornecedores, foram calculados os valores de restituição/complementação a que a Contribuinte teria direito para cada saída de mercadorias, que foram confrontados com os valores lançados pela Autuada nos campos 77.1 e 79 da DAPI, conforme detalhado pela Fiscalização e já transcrito em fase preliminar.

Na peça de defesa apresentada, a Impugnante apresenta diversos argumentos quanto à legitimidade dos créditos aproveitados e, em apertadíssima síntese, explana os seguintes temas:

- A Fiscalização identificou suposta divergência entre os dados informados nos registros do SINTEGRA (88STES e 88STITNF), no registro C170 da EFD e nas informações das notas fiscais dos fornecedores com os valores apurados pela Contribuinte e lançados nos campos 77.1 e 79 da DAPI;

- A Autuada seguiu devidamente os requisitos legais para apropriação dos créditos de ICMS/ST a título de restituição, em razão da não definitividade da base de cálculo presumida, especialmente os art. 31-A a 31-G, não havendo qualquer indício de má-fé ou tentativa de suprimir tributo;

- Os procedimentos formais exigidos também foram devidamente observados, conforme previsto nos arts. 31-E e 31-F, que tratam da obrigação de geração, transmissão e escrituração dos arquivos eletrônicos e notas fiscais referentes à restituição, com indicação da natureza da operação, CFOP específico (1.603), e detalhamento dos valores no grupo “Dados do Produto” e nas “Informações Complementares”;

- A conduta adotada pela Autuada atende ao princípio da não-cumulatividade previsto no § 2º da CF/88;

- Cita legislações e jurisprudências para discorrer sobre os mecanismos de complementação e restituição do ICMS-ST, tendo como premissa a não definitividade da base de cálculo presumida, especialmente o RE 593.849/MG (Tema 201 da repercussão geral);

- Colaciona as NFs de restituição e complementação (Doc.04), que são objeto da autuação em referência, na tentativa de demonstrar a sua conformidade com a legislação que cuida do assunto;

- Acosta aos autos, ainda, (i) relatórios de valores com as memórias de cálculos das operações em evidência, mês a mês, indicando a NF de entrada, a NF de saída e o ICMS a ser complementado ou restituído – Doc.03, (ii) relatório consolidado, referente a todo período autuado de 2019 – Doc.07, (iii) escrituração nos Livros Fiscais (registros de entrada, saída e apuração) e (iv) Prova Técnica resultante de perícia contábil realizada pela contabilidade responsável pela escrituração da Autuada - Doc.02;

- Nesse sentido, entende que também demonstra que os citados relatórios estão em conformidade com as Notas Fiscais de restituição e complementação e a respectiva escrituração nos livros fiscais, o que poderia ser ratificado pela perícia contábil apresentada;

- Ao ignorar o valor apurado a maior a título de complementação pela Autuada no período, o lançamento impede a constituição válida do crédito tributário, representando enriquecimento ilícito e sem causa do Estado de Minas Gerais, em flagrante ofensa ao princípio da legalidade, da moralidade administrativa e da vedação ao confisco;

- Ao preencher a EFD relativa ao referido período, identificou-se a possibilidade de divergência meramente formal em campos do registro C170 e/ou nas informações correlatas aos registros 88STES e 88STITNF do SINTEGRA, utilizados como base pela Fiscalização, mas que eventual inconsistência configuraria, no máximo, descumprimento de obrigação acessória;

- O julgador não pode se omitir quanto à apreciação dos documentos e fundamentos trazidos pela parte autuada, sob pena de violar as garantias constitucionais do contraditório, da ampla defesa e da verdade material.

Veja-se que a base da extensa argumentação de defesa da Impugnante, repousa na tentativa de demonstrar que cumpriu todos os procedimentos e formalidades previstos na legislação de regência para a pretendida restituição do imposto, em razão da não definitividade da base de cálculo presumida, por meio do aproveitamento de créditos, bem como teria apresentado os arquivos eletrônicos previstos, sendo, no seu entendimento, o óbice apresentado pela Fiscalização, puramente formal, mas que “*a apropriação ocorreu em legítimo e adequado cumprimento da legislação tributária*”.

Contudo, as alegações da Defesa não têm o condão de invalidar o lançamento, como restará demonstrado.

Importa trazer à baila a legislação que cuida do assunto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Especificamente no que tange ao direito à restituição do ICMS substituição tributária, a Lei 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 irrecorrível 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."

(...)

O Regulamento do ICMS, ao regulamentar o dispositivo supratranscrito, 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

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.

(...)

Os procedimentos relativos à restituição de ICMS/ST encontram-se previstos nos art. 31-C e seguintes da Parte 1 do Anexo XV RICMS/02, em razão da não definitividade da base de cálculo presumida (aspecto quantitativo), os quais não cumpridos impede a restituição:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

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 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);"

(Grifou-se)

(...)

Como se vê, o Regulamento de ICMS 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. Nesse sentido, várias decisões do E. Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG):

APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - NULIDADE DA SENTENÇA - FUNDAMENTAÇÃO - CONSTATAÇÃO - PRELIMINAR REJEITADA - RESTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SEGUNDO DISPOSTO NA LEI ESTADUAL N. 6.763, DE 1975 - REGULAMENTO DO ICMS - RESTITUIÇÃO EM MOEDA CORRENTE - HIPÓTESE SEM AMPARO LEGAL -

RESTITUIÇÃO POR RESSARCIMENTO JUNTO AO SUJEITO PASSIVO EM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - HIPÓTESES ESPECIAIS - NÃO ENQUADRAMENTO - DIREITO LÍQUIDO E CERTO INEXISTENTE - SEGURANÇA DENEGADA - SENTENÇA MANTIDA.

(...)

CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE VENDAS EFETUADAS COM VALOR MENOR DO QUE A BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA DEVE SER EXERCIDO DE ACORDO COM A LEI ESTADUAL N. 6.763, DE 1975, E COM O REGIMENTO DO ICMS.

3. NÃO HÁ DIREITO LÍQUIDO E CERTO SE AS MODALIDADES DE RESTITUIÇÃO DO CRÉDITO ALMEJADAS PELO IMPETRANTE NÃO ESTÃO PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL E NO REGULAMENTO DO ICMS.

4. SENTENÇA DENEGATÓRIA DA SEGURANÇA CONFIRMADA. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.20.484524-2/002, RELATOR(A): DES.(A) MANOEL DOS REIS MORAIS, 1ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 05/12/2023, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 05/12/2023)

(...)

DESTACA-SE QUE A RESTITUIÇÃO IMEDIATA E PREFERENCIAL DEVE OCORRER EM CONFORMIDADE COM O PROCEDIMENTO DISPOSTO NA LEI ESTADUAL N. 6.763, DE 1975, POR EXPRESSA DETERMINAÇÃO DO STJ.

VEJA-SE O DISPOSTO NO ART. 22, §13, ITENS 1 E 2:

ART. 22. OCORRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, QUANDO O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO PELO:

(...)

§ 11. É ASSEGURADO AO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO VALOR PAGO POR FORÇA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NAS SEGUINTE 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 IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA, O CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, NO PRAZO DE 15 (QUINZE) DIAS CONTADOS DA CIÊNCIA DA DECISÃO,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCEDERÁ AO ESTORNO DOS CRÉDITO LANÇADO, DEVIDAMENTE ATUALIZADO, COM O PAGAMENTO DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS CABÍVEIS.

INFERE-SE DA LEGISLAÇÃO QUE O DIREITO À RESTITUIÇÃO DE VALOR ASSEGURADO AO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO É EXECUTADO POR MEIO DE CREDITAMENTO NA ESCRITA FISCAL DO VALOR ATUALIZADO, OBSERVADO O DISPOSTO EM REGULAMENTO.

POR SUA VEZ, O REGULAMENTO ESTADUAL DO ICMS (VIGENTE ATÉ 30/06/2023) INSTITUÍA COMO FORMAS DE RESTITUIÇÃO O ABATIMENTO DE IMPOSTO DEVIDO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E O CREDITAMENTO NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE (ART. 24, INCISOS I E II, DO ANEXO XV). O PROCEDIMENTO OBSERVADO PARA O CREDITAMENTO NA ESCRITA FISCAL CONSTAVA DO ART. 29 DO ANEXO XV.

NÃO SE DESCONHECE QUE O REGULAMENTO DO ICMS FOI SUBSTANCIALMENTE ALTERADO, COM EFEITOS A PARTIR DE 1/07/2023, E QUE INAUGURADO A FORMA DE RESTITUIÇÃO MEDIANTE RESSARCIMENTO "JUNTO A SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO INSCRITO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS DESTES ESTADO" (ART. 37, ANEXO VII).

CONTUDO, OBSERVA-SE QUE ESSA NOVA METODOLOGIA DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO É APLICÁVEL ÀS SEGUINTE HIPÓTESES (ART. 37, ANEXO VII):

"I - SAÍDA DA MERCADORIA PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO;

II - SAÍDA DE MEDICAMENTO DE USO HUMANO, DE VEÍCULO, DE COMBUSTÍVEL VEICULAR OU DE COMBUSTÍVEL PARA AVIAÇÃO, AMPARADA PELA ISENÇÃO DO IMPOSTO PREVISTA NO ITEM 114 DA PARTE 1 DO ANEXO X DESTES REGULAMENTO."

A DESPEITO DESSAS PREVISÕES LEGAIS, A APELANTE INSISTE NA PRETENSÃO DE RESTITUIÇÃO DO CRÉDITO EM MOEDA CORRENTE.

CONTUDO, TANTO NA VIGÊNCIA DO RICMS/02, QUANTO NA DO RICMS/23, NÃO HÁ PREVISÃO DE RESTITUIÇÃO EM DINHEIRO, FALTANDO À APELANTE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

DA MESMA FORMA, NÃO SE VERIFICA DIREITO LÍQUIDO E CERTO À TRANSFERÊNCIA DO CRÉDITO AO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO (FIAT BRASIL) COM QUEM COMPENSARÁ NAS AQUISIÇÕES FUTURAS DE VEÍCULOS E PEÇAS, POIS REFERIDA MODALIDADE DE RESTITUIÇÃO FOI INAUGURADA NO RICMS/23 SOMENTE PARA HIPÓTESES ESPECÍFICAS LISTADAS ACIMA.

NO ENTANTO, A OPERAÇÃO REALIZADA PELA APELANTE NÃO SE ENQUADRA NESSAS HIPÓTESES, INEXISTINDO AMPARO LEGAL PARA EXIGIR O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO POR ESTE MEIO.

FEITAS ESSAS CONSIDERAÇÕES, CONCLUI-SE QUE O ATO IMPUGNADO PELA APELANTE/IMPETRANTE NÃO OFENDE A COISA JULGADA, DO CONTRÁRIO, OBSERVA A ORIENTAÇÃO PROCLAMADA PELO STJ PARA O EXERCÍCIO DO DIREITO À RESTITUIÇÃO DE CRÉDITO, TAMPOUCO VIOLA DIREITO LÍQUIDO E CERTO NA MEDIDA EM QUE NÃO ENCONTRA PREVISÃO NA LEI E NO REGULAMENTO.

POR FIM, RESSALTE-SE QUE DISCUSSÕES ATINENTES À VALIDADE DAS NORMAS INFRALEGAIS EXTRAPOLAM O ÂMBITO DO MANDADO DE SEGURANÇA.

DIANTE DO EXPOSTO, REJEITA-SE A PRELIMINAR E NEGA-SE PROVIMENTO AO RECURSO.

CUSTAS RECURSAIS, PELA APELANTE.

É COMO SE VOTA.

(...)

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS/OP - ART. 66, § 10, DO RICMS/2002 - HIPÓTESE SEM PREVISÃO NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA - INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO - RECURSO DESPROVIDO. AUTORIZADO AO CONTRIBUINTE O CREDITAMENTO DO ICMS/OP "NA HIPÓTESE DE RESTITUIÇÃO DO VALOR DO IMPOSTO PAGO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CORRESPONDENTE A FATO GERADOR PRESUMIDO QUE NÃO SE REALIZOU" (ART. 66, § 10, RICMS), DEVERÃO SER OBSERVADAS AS HIPÓTESES E CONDIÇÕES LEGAIS PARA TANTO, INCLUINDO A POSSIBILIDADE DE TRANSFERÊNCIA DO CRÉDITO ACUMULADO A OUTROS CONTRIBUINTES (CONFORME ANEXO VIII), NÃO HAVENDO DIREITO LÍQUIDO E CERTO A QUALQUER TIPO DE COMPENSAÇÃO OU APROVEITAMENTO NÃO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DE REGÊNCIA. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.22.022587-4/002, RELATOR(A): DES.(A) PEIXOTO HENRIQUES, 7ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 28/11/2023, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/12/2023)

EMENTA: 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).

EMENTA: APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA - DIREITO LÍQUIDO E CERTO NÃO DEMONSTRADO - ICMS/ST - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA - BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA SUPERIOR À BASE DE CÁLCULO REAL - RECOLHIMENTO A MAIOR - DIREITO À RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA - ART. 150, §7º, DA CF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO 593.849/MG - REPERCUSSÃO GERAL - TEMA 201 DO STF - FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO - RECURSO DESPROVIDO.

- O ARTIGO 150, §7º DA CR/88 AUTORIZA O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS, ESTABELECE A POSSIBILIDADE DA LEI ATRIBUIR AO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA A CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS, CUJO FATO GERADOR OCORRERÁ POSTERIORMENTE.

- O STF, NO JULGAMENTO DO RE Nº 593.849/MG, AFETADO À SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL, FIXOU A SEGUINTE TESE "É DEVIDA A RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE SE A BASE DE CÁLCULO EFETIVA DA OPERAÇÃO FOR INFERIOR À PRESUMIDA".

- A LEGISLAÇÃO ESTADUAL INCLUIU DISPOSITIVOS NO RICMS, APÓS A TESE FIXADA PELO STF, FIXANDO OBRIGATORIEDADE DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS, COM UTILIZAÇÃO A POSTERIORI. ASSIM, A PARTIR DA REFERIDA MUDANÇA LEGISLATIVA, DATADA DE 28/12/2017, O ESTADO DE MINAS GERAIS DEFINIU REGRAS ESPECÍFICAS PARA OS CASOS EM QUE O FATO GERADOR SE REALIZAR EM VALOR INFERIOR AO DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA DO ICMS -ST. (GRIFOU-SE).

- O DIREITO LÍQUIDO E CERTO É AQUELE QUE DEFLUI DE FATOS INCONTROVERSOS ASSIM ENTENDIDOS COMO DEMONSTRADOS PREVIAMENTE POR MEIO DE PROVA DOCUMENTAL.

- NÃO FOI DEMONSTRADO O DIREITO LÍQUIDO E CERTO AO RECEBIMENTO DA RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA PAGA A MAIOR, POR AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS FATOS CONSTITUTIVOS DO DIREITO, DIANTE DA FALTA DE DOCUMENTOS IDÔNEOS CAPAZES DE DEMONSTRAR QUE OS VALORES FORAM PAGOS A MAIOR. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.23.055480-0/001, RELATOR(A): DES.(A) LUZIA DIVINA DE PAULA PEIXOTO, 3ª

CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 22/10/2023, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 24/10/2023)

(...)

DENOTA-SE QUE A LEGISLAÇÃO ESTADUAL INCLUIU DISPOSITIVOS NO RICMS, APÓS A TESE FIXADA PELO STF, FIXANDO OBRIGATORIEDADE DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS, COM UTILIZAÇÃO A POSTERIORI.

A REFERIDA MUDANÇA LEGISLATIVA SE REFERE AO ACRÉSCIMO, PELO DECRETO Nº 47.547/2018, DOS ARTIGOS 31-C, 31-D, 31-G E 31-I, NO RICMS - SUBSESSÃO XIV-A DO ANEXO XV, SEGUNDO OS QUAIS:

(...)

NESSE CONTEXTO, A PARTIR DA REFERIDA MUDANÇA LEGISLATIVA, DATADA DE 28/12/2017, O ESTADO DE MINAS GERAIS DEFINIU REGRAS ESPECÍFICAS PARA OS CASOS EM QUE O FATO GERADOR SE REALIZAR EM VALOR INFERIOR AO DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA DO ICMS -ST.

NO CASO DOS AUTOS, O PRÓPRIO IMPETRADO RECONHECE O DIREITO DA PARTE IMPETRANTE A RECEBER A RESTITUIÇÃO DO VALOR PAGO A MAIOR, CONTUDO, NÃO HÁ A COMPROVAÇÃO DE QUE OS VALORES DAS VENDAS DOS PRODUTOS AO CONSUMIDOR FINAL FORAM REALMENTE INFERIORES AOS VALORES PRESUMIDOS NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

A RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS A MAIOR FOI INDEFERIDA, NA VIA ADMINISTRATIVA, PORQUANTO A PARTE IMPETRANTE APRESENTOU PEDIDOS DE PROTOCOLOS REFERENTES AO PERÍODO DE 1998 ATÉ 2018, EM REQUERIMENTO ÚNICO, IMPOSSIBILITANDO A ANÁLISE PELO ENTE ESTATAL. (GRIFOU-SE).

NESSE ASPECTO, A IMPETRANTE NÃO DEMONSTROU O SEU DIREITO LÍQUIDO E CERTO DE RECEBER A RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA PAGA A MAIOR, POR AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS FATOS CONSTITUTIVOS DO DIREITO, DIANTE DA FALTA DE DOCUMENTOS IDÔNEOS CAPAZES DE DEMONSTRAR QUE OS VALORES FORAM PAGOS A MAIOR.

PORTANTO, A MANUTENÇÃO DA DENEGAÇÃO DA SEGURANÇA É MEDIDA QUE SE IMPÕE.

É importante destacar que a restituição mediante ressarcimento somente é admitida nos casos previstos 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.

A legislação tributária promoveu alterações, conferindo a possibilidade de restituição do ICMS/ST, quanto a fato gerador realizado em montante inferior a base de cálculo da substituição tributária presumida, como supratranscrito.

Contudo, ainda que o contribuinte possua o direito de se restituir, é necessário se adequar aos procedimentos previstos na legislação, especificamente nos arts. 22 a 31 todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Conforme se depreende da legislação mineira, especificamente em seu art. 31-C da Parte 1 do referido Anexo, 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.

Cumprido destacar que, tratando-se de fatos geradores ocorridos entre 1º/07/17 até 28/02/19, que se realizarem em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, os valores apurados de ICMS/ST somente poderão ser restituídos nas modalidades de abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária ou creditamento na escrita fiscal do contribuinte, conforme previsto nos incisos II e III do art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

No tocante aos fatos geradores ocorridos após 1º/03/19, 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.

A observância do procedimento administrativo é imprescindível para a verificação da existência do direito à restituição e à apuração, com exatidão, do *quantum* a ser restituído do ICMS/ST em face dos fatos geradores presumidos que, supostamente, se realizaram por um valor inferior a base de cálculo presumida do ICMS/ST.

Conclui a Fiscalização que, a partir deste escopo legal, de posse da escrituração fiscal da Contribuinte, a Autuada apropriou-se de créditos do ICMS/ST sem obediência à legislação tributária.

No caso dos autos, da análise dos registros 88STES e 88STITNF do Sintegra, do registro C170 da EFD e das informações das notas fiscais dos fornecedores, constata a Fiscalização que a Autuada, em seu procedimento de escrituração, aproveitou créditos de ICMS/ST a maior do que permitido na legislação, conforme demonstrado nos Anexos 4 a 13 do Auto de Infração – Demonstrativos dos valores de restituição/complementação, apurados pela Fiscalização, por meio do Roteiro RST do Auditor Eletrônico, como detalhado em fase de preliminar.

Ressalta a Fiscalização que *“o princípio da não cumulatividade se encontra respeitado, assim como é assegurado o direito à restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime ST para a frente se a base de cálculo efetiva da operação foi inferior à presumida, pois a Impugnante foi restituída (quando do creditamento) do ICMS ST nos valores a que tem direito, sendo submetida à cobrança apenas dos valores creditados que extrapolam aqueles aos quais faz jus”*.

Ademais, o direito de crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, citado pela Defesa, não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante entende que seguiu os requisitos legais para creditamento dos valores devidos em sua escrita fiscal, pretendendo demonstrar a correta emissão e escrituração de notas fiscais de restituição/complementação, bem como a conformidade da escrituração delas nos Livros Fiscais (registros de entrada, saída e apuração).

É importante destacar que o Auto de Infração em análise não se refere ao descumprimento de requisitos formais para a correta emissão das Notas Fiscais de restituição, sendo o cerne da acusação fiscal o aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST.

Ademais, a própria Impugnante afirma que “*ao preencher a EFD relativa ao referido período, identificou-se a possibilidade de divergência meramente formal em campos do registro C170 e/ou nas informações correlatas aos registros 88STES e 88STITNF do SINTEGRA, utilizados como base pela fiscalização*”, defendendo que “*eventual inconsistência nesse contexto configuraria, no máximo, descumprimento de obrigação acessória*”.

Contudo, como já demonstrado, a legislação tributária determina os procedimentos a serem observados na hipótese de restituição do imposto, em face da ocorrência do fato gerador ter se dado em valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS/ST (aspecto quantitativo), o que não foi cumprido pela Autuada, como verificado pelo Fisco.

Como ressalta o Fisco, é imprescindível a transmissão dos arquivos eletrônicos cujo leiaute é determinado pela legislação tributária, para que o Auditor Fiscal, por meio do “Auditor Eletrônico”, calcule e confira de forma exata e célere os valores a restituir.

Portanto, a apresentação completa e correta dos registros nos arquivos eletrônicos é indispensável para a apuração dos valores restituíveis e não pode, de forma alguma, ser considerada uma mera formalidade.

No caso dos autos, a Fiscalização, ao analisar o crédito referente ao ICMS/ST apropriado pela Autuada, verificou que os valores eram diferentes dos apurados pelo Fisco.

Assim, a Contribuinte foi intimada pelo Fisco a gerar e transmitir à Secretaria de Estado de Fazenda, arquivos digitais conforme leiaute publicado na Portaria SRE nº 165/2018.

O Termo de Intimação nº 36/2025 e o AIAF solicitaram, ainda:

### TERMO DE INTIMAÇÃO Nº 36/2025

(...) retificar os registros “88STES” e “88STITNF”, referentes ao período de março/2019 a dezembro/2019, como determina o art. 31-E do Anexo XV do RICMS/2002 (vigente à época), conforme notificação enviada por e-mail.

O não atendimento a este Termo de Intimação no prazo acima previsto implicará o estorno dos valores apropriados a título de complementação/restituição de

ICMS/ST devido à não definitividade da base de cálculo presumida, referentes aos mencionados períodos de apuração.

AIAF N° 10.000053871.81

Requisitamos através deste, a correção e retransmissão dos Registros 88STES e 88STITNF, como determina o art. 31-E do Anexo XV do RICMS/2002 (vigente à época), contendo a totalidade dos produtos sujeitos complementação/restituição de ICMS ST devido à não definitividade da base de cálculo presumida, referente ao período de março a dezembro de 2019.

(Grifou-se)

Veja-se, portanto, que foi oportunizado à Autuada, por duas vezes, fazer as correções necessárias e retransmitir os arquivos, como determina a legislação, para possibilitar ao Fisco apurar corretamente os valores a serem restituídos a título de ICMS/ST.

Não obstante as intimações acima referidas, a Autuada não cumpriu a legislação tributária que rege a matéria, pois não adotou as providências necessárias para correção dos procedimentos adotados, sem efetuar a regularização do imposto apropriado indevidamente, como explica a Fiscalização:

A obrigação da entrega dos arquivos eletrônicos está disposta no art. 31- E da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002. Para os efeitos de restituição, é obrigatório que o contribuinte entregue arquivo eletrônico contendo os registros "88STES" (Informações Referentes a Estoque de Produtos Sujeitos ao Regime de Substituição Tributária) e "88STITNF" (Informações sobre Itens das Notas Fiscais Relativas à Entrada de Produtos Sujeitos ao Regime de Substituição Tributária), observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII do RICMS/2002.

(...)

Nesse sentido, deve-se ressaltar, que a diferença entre os valores de restituição/complementação calculados pelo Fisco e os valores apresentados pelo contribuinte se deve em grande parte a inconsistências/ausência de escrituração dos Registros SINTEGRA, como, por exemplo, produtos que possuem notas de entrada com CFOP 1409 - Transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, sem informação do valor do reembolso, o que é imprescindível para apuração da restituição. Essa inconsistência, assim como outras omissões de escrituração, afetam o cálculo da média de valores de entrada dos produtos que acobertam o estoque e definem os valores que devem ser

restituídos/complementados, o que pode ser observado nos Anexos 14 e 15 - Demonstrativos da apuração dos valores do estoque inicial de cada produto, por período de apuração, e ilustrado nos dois produtos abaixo:

(...)

Também é importante frisar, que o contribuinte teve duas oportunidades formais para adequar sua escrituração, uma no TERMO DE INTIMAÇÃO Nº 36/2025 em 05/02/2025 e outra no Auto de Início de Ação Fiscal em 26/03/2025, além das notificações por email, persistindo as inconsistências na escrituração.

Outro fator que interfere na diferença de montante de restituição considerado pelo Fisco e pela Impugnante é a metodologia de cálculo por parte da Impugnante, que, ao não comprovar a exata correspondência entre a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que ensejou a restituição e seu respectivo recebimento, considera em seus relatórios de ressarcimento os valores das últimas entradas de cada produto para definir os valores de ICMS a serem ressarcidos/complementados, em vez de considerar a média dos valores de entradas que acobertam os estoques, como preconizado no § 2º do art. 23 do Anexo XV do RICMS/2002:

(...)

Dessa forma, o fato de estar em conformidade a escrituração das Notas Fiscais de ressarcimento/complementação nos Livros Fiscais (registro de entrada, saída e apuração), por si só, não representa a exatidão, tampouco a totalidade das informações necessárias para apuração dos valores a serem restituídos/complementados a título de ICMS ST, sendo o cálculo realizado pela Fiscalização balizado pelas premissas exigidas na Legislação mineira.

(Grifou-se)

Como mencionado, a legislação tributária determina os procedimentos a serem observados na hipótese de restituição do imposto, nos casos de fatos geradores presumidos que se realizem por um valor inferior ao da base de cálculo presumida. Ocorre que a sua inobservância inviabiliza o exercício do direito pelo contribuinte.

Nesse sentido, a observância aos dispositivos legais que versam sobre a matéria não deve ser considerada como uma mera obrigação formal ou mero descumprimento de obrigações acessórias, pois consiste em instrumento eficaz para o controle das operações por parte do Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acresça-se que as normas que estabelecem a obrigação acessória têm a mesma relevância das normas que estabelecem a obrigação principal. O próprio Código Tributário Nacional – CTN, ao tratar de ambas as obrigações no art. 113, deixa clara a importância do cumprimento das obrigações acessórias.

Constata-se que a Fiscalização pauta-se nos termos da legislação vigente, não merecendo prosperar as argumentações da Impugnante de que as exigências fiscais não encontram efetivo amparo na legislação.

A Defesa argumenta que não agiu com má-fé ou tentativa de suprimir tributo, contudo, em momento algum a Fiscalização apresenta tais afirmativas ou acusações.

Vale acrescentar que nos termos do art. 136 do CTN a alegada boa-fé da Impugnante não lhe socorre.

### CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Com efeito, as infrações apontadas nos autos não dependem de dolo específico do agente. Por outro lado, o direito pleiteado pela Impugnante depende da comprovação da ocorrência do fato gerador presumido em valor inferior ao da base de cálculo presumida, o que não foi possível comprovar considerando a forma como os arquivos EFD e Sintegra foram transmitidos.

Desse modo, não se trata simplesmente de transmitir os arquivos previstos na legislação de regência, estes devem estar completos e livres de erros que possam comprometer a compreensão dos fatos, de modo que possam servir de força probatória e possibilitem ao Fisco apurar corretamente os valores a serem restituídos a título de ICMS, via abatimento do valor do imposto.

O que restou apurado pela Fiscalização foi a escrituração dos registros da EFD e Sintegra, bem como o aspecto quantitativo dos créditos lançados na escrita fiscal, em flagrante divergência com os valores apurados pela Fiscalização, conforme demonstrado nos anexos do AI.

Conveniente esclarecer que os procedimentos relativos à restituição do imposto pago a título de substituição tributária, correspondente a fato gerador presumido que se realizou por valor inferior ao da base de cálculo presumida (aspecto quantitativo), tem procedimento administrativo específico, conforme disposto na legislação supratranscrita (art. 31 - C e seguintes da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02).

Ainda nesse contexto, importante registrar que a negativa da restituição de ICMS/ST por não cumprimento dos procedimentos previstos no citado art. 31-C e seguintes, não se confunde com o indeferimento da restituição de indébito prevista no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08. Assim, falece a este Conselho de Contribuintes

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

competência para análise de impugnação/recurso contra o indeferimento da restituição em tais casos, nos termos dos arts. 36 e 106 do RPTA:

### RPTA

Art. 36. Do indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário cabe impugnação ao Conselho de Contribuintes.

(...)

Art. 106. Instaura-se o contencioso administrativo fiscal:

I - pela reclamação contra decisão que negar seguimento à impugnação;

II - pela impugnação regular contra lançamento de crédito tributário ou contra indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário.

(...) (Grifou-se)

Ademais, importante deixar registrado que este órgão julgador não tem competência para análise de indeferimento do pedido de restituição em relação a fato gerador presumido não ocorrido, ainda que no aspecto quantitativo. Nesse sentido, reporta-se a recentes decisões deste Conselho de Contribuintes: Acórdãos nºs 23.619/24/2<sup>a</sup>, 24.556/23/1<sup>a</sup>, 24.315/23/1<sup>a</sup>, 24.479/23/3<sup>a</sup> e 24.889/24/1<sup>a</sup>.

No caso, aplicável as disposições da Lei Estadual nº 14.184, de 30/01/02, que dispõe sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Estadual.

Assim, observa-se que os argumentos apresentados pela Defesa que contestam a análise e apuração do Fisco acerca dos arquivos transmitidos, nos termos previstos no Anexo XV, é matéria diversa do presente feito, análise esta trazida aos presentes autos, repita-se, com o objetivo de destacar o descumprimento de obrigações acessórias pela Autuada.

Ademais, verificou a Fiscalização que o Contribuinte entregou os arquivos eletrônicos sem a totalidade das informações obrigatórias e/ou inconsistências, que são imprescindíveis para apuração pelo Fisco, como já amplamente destacado.

Portanto, a título de esclarecimento, reporta-se às análises efetuadas pela Fiscalização, supratranscritas, tanto na análise do mérito, como em sede de preliminar, que explicam como se deu a constatação da irregularidade pelo Fisco, bem como a metodologia de apuração do crédito tributário que ora se exige.

Acresça-se que, conforme transcrito em fase preliminar, o Fisco explica que, ao contrário do afirmado pela Defesa, não foi ignorado o valor apurado a maior a título de complementação pela Autuada no período, como demonstrado nos Anexos do Auto de Infração, especialmente no Anexo 1.

Diante de todo o exposto, correto o estorno do crédito do imposto indevidamente apropriado e as exigências do ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

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

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, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(Grifou-se)

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

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;

(...)

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, em razão da aplicação do princípio da consunção, sob pena de verdadeiro *bis in idem*.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor do imposto 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.

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

**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) (GRIFOU-SE)

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa 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 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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Sulamita Szpiczkowski e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Juarez Raposo Oliveira. Participaram do julgamento, além da signatária, os

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

Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

**Sala das Sessões, 17 de março de 2026.**

**Cindy Andrade Morais  
Presidente / Relatora**

*D*

CCMIG