

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.566/10/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158982-86  
Recurso de Revisão: 40.060127082-29, 40.060127083-00  
Recorrente: Sadia S.A.  
IE: 062269156.05-02  
Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Sadia S.A.  
IE: 062269156.05-02  
Proc. S. Passivo: Flávio Pigatto Monteiro/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – DEVOLUÇÃO IRREGULAR.** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS originários de devoluções de mercadorias sem a devida caracterização do seu retorno integral, uma vez que a Contribuinte não observou as disposições constantes do art. 78, Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS e multa de revalidação e, a partir de 2003, da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75. A decisão recorrida excluiu do crédito tributário as exigências relativas ao estorno de créditos decorrentes de devoluções integrais de mercadorias, as quais se deram com observância dos dispositivos legais citados como infringidos no Auto de Infração. Não podem ser acatados os argumentos da Recorrente, devendo prevalecer a decisão anterior pelos seus próprios fundamentos.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01.** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de entradas de mercadorias, recebidas em transferência de estabelecimentos de mesma titularidade, localizados em outras Unidades da Federação. A apropriação do crédito foi considerada irregular em relação à parcela do imposto não cobrada e não paga pelos remetentes das mercadorias aos Estados de origem, tendo em vista benefícios fiscais que lhes foram concedidos unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ, em desrespeito à Lei Complementar n.º 24/75, acarretando as exigências de ICMS e multa de revalidação e, a partir de 2003, da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75. Acolhimento parcial das razões de defesa pelo Fisco, resultando na reformulação do crédito tributário. Infração em parte caracterizada. Matéria não foi objeto de recurso.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA.** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de energia elétrica, sem observância do disposto no art. 29,

§ 5º, item 4, alínea "c" da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS e multa de revalidação e, a partir de 2003, da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Matéria não foi objeto de recurso.

Recurso de Revisão nº 40.060127082-29 não conhecido. Decisão unânime. Recurso de Revisão nº 40.060127083-00 conhecido e não provido. Decisões unânimes.

### **RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, no período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 2003, em face do aproveitamento de créditos relacionados a:

1) descumprimento das formalidades previstas no § 2º e itens 1 e 2 do § 3º do art. 78 do RICMS/MG para a hipótese de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário. O Fisco destaca que as declarações contidas no verso de todas as notas fiscais de saída, quando existentes não identificam o declarante, não constando também nas mesmas a declaração do transportador sobre o motivo deste retorno e o carimbo do CNPJ do destinatário, quando contribuinte;

2) ICMS destacado nas notas fiscais relacionadas no Anexo II, visto que o crédito se deu integralmente, acima do admitido pelos dispositivos da Resolução nº 3.166/01, referente às transferências interestaduais, cujos remetentes foram beneficiados com incentivos, em desacordo com a legislação de regência do ICMS, conforme quadro demonstrativo da Resolução;

3) ICMS destacado nas notas fiscais de energia elétrica, relacionadas na planilha do Anexo III, face a vedação expressa na subalínea "c.2" do item 4 do § 5º do art. 29 da Lei nº 6.763/75.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

Destaque-se que a penalidade isolada foi exigida a partir de novembro de 2003, de conformidade com a vigência da norma legal.

Inconformada com a autuação, a Autuada apresentou, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 15.745/15.785.

O Fisco, em manifestação de fls. 16.168/16.176, refutou as alegações da defesa, pedindo a procedência do lançamento.

Tendo em vista o acolhimento parcial das razões da então Impugnante, o Fisco reformulou o crédito tributário, conforme documentos de fls. 16.187/16.197 e 16.199.

Em face da reformulação do crédito tributário é concedida vista dos autos a então Impugnante que se manifesta às fls. 16.203/16.207, juntando os documentos de fls. 16.208/16.215.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco também retorna aos autos às fls. 16.218/16.255 reafirmando os argumentos anteriormente expostos.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 16.228/16.241, opina pela procedência parcial do lançamento.

Apreciando o lançamento a 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.660/10/2ª (fls. 16.244/16.256), por maioria de votos, julgou-o procedente em parte nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 16.186/16.199 e, ainda, em relação ao item 01 do Auto de Infração excluiu das exigências as notas fiscais que contenham pelo menos a declaração do transportador ou a do destinatário, datada e assinada, com o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue, sendo que a declaração do destinatário deverá ser acompanhada de aposição de carimbo identificador da empresa. Vencido, em parte, o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva que excluía ainda, as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 13 de outubro de 2003, conforme voto vencido de fls. 16.257/16.263.

Inconformado com a decisão o Sujeito Passivo interpõe, por procurador regularmente constituído, Recurso de Revisão, às fls. 16.266/16.279 resumindo a questão tratada nos autos e arguindo, em resumo:

- transcreve a parte da decisão que tratou da preliminar de decadência e salienta que o entendimento não encontrou apoio em todos os membros da Câmara;

- a decisão afirma que, em relação à decadência seria aplicável o art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, e o art. 150, § 4º do mesmo Código, só poderia ser utilizado na hipótese de pagamento do tributo;

- conforme Acórdão 18.541/09/2ª, julgado em 17 de novembro de 2009, o entendimento é diverso sobre este dispositivo da legislação tributária;

- de acordo com o acórdão paradigma, resta demonstrado que *in casu* o dispositivo legal aplicável é o art. 150, § 4º, Código Tributário Nacional, o que leva à conclusão inexorável da extinção da maior parte do crédito tributário;

- o crédito tributário foi constituído com a lavratura do Auto de Infração e ciência pelo sujeito passivo em 13 de outubro de 2008, reportando-se ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2003, assim, de acordo com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, já estariam, ainda que parcialmente, decaídos os créditos tributários exigidos;

- com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação - como é o ICMS - a contagem do prazo decadencial é feita nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

- somente com a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial do art. 150, § 4º, se desloca para o art. 173 do Código Tributário Nacional, o que não ocorreu no presente caso;

- esse também é o que se extrai dos acórdãos paradigmas n.ºs 17.058/06/2ª e 17.059/06/2ª, onde, nada obstante tenha sido mantido o lançamento fiscal, restou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

claramente consignado que nos casos de tributos lançados por homologação, a decadência se opera de acordo com a sistemática do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, apenas transferindo-se para a regra geral do art. 173, inciso I do mesmo diploma legal, quando houver dolo, fraude ou simulação;

- no presente caso, não há simulação, dolo ou fraude da Contribuinte inexistindo sequer qualquer alegação neste sentido pela Autoridade Fiscal, assim, o prazo decadencial deve ser contado da data da ocorrência do fato gerador, nos estritos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

- é cediço tanto na doutrina quanto na jurisprudência que o prazo decadencial não se interrompe e nem se suspende, devendo a Fazenda Pública, qualquer que seja a situação, dentro do prazo de cinco anos contados do fato gerador, efetuar o lançamento do seu crédito tributário, sob pena de perder o direito de fazê-lo;

- resta solidificado também o entendimento segundo o qual o ICMS, enquanto tributo lançado por homologação, apresenta como termo inicial do prazo decadencial o momento da ocorrência do seu fato gerador, o qual ocorre mês a mês e, sendo mensal o fato gerador do ICMS, observa-se que, no caso em tela, parte considerável do crédito tributário já está alcançado pela decadência;

- constata-se que os valores exigidos pela Fazenda Estadual, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, caso devidos, só poderiam ter sido lançados de janeiro a dezembro de 2008, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

- uma vez que somente veio a ser notificado do Auto de Infração em 13 de outubro de 2008, é evidente que parte dos créditos tributários exigidos na autuação fiscal estão fulminados pela decadência, devendo, portanto ser cancelados.

- os créditos tributários do período de 1º de janeiro de 2003 a 13 de outubro de 2003 não podem ser exigidos pelo Fisco, vez que estão alcançados pelo instituto da decadência, devendo os mesmos ser declarados inexistentes.

Ao final, requer seja o Recurso conhecido e provido.

Também a Fazenda Pública Estadual, inconformada com a decisão, interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente habilitado, o Recurso de Revisão de fls. 16.290/16.303, em síntese, aos argumentos seguintes:

- equivocou-se a decisão ao relativizar as exigências previstas na legislação estadual para fins de caracterização do não recebimento das mercadorias pelo destinatário, reconhecendo a suposta desnecessidade: da aposição do carimbo do CNPJ pelo destinatário, da declaração do transportador e do visto do Posto de Fiscalização, devendo ser reformada nesse particular;

- o art. 78, §3º, I e II do RICMS/02 estabelece, de forma objetiva, diversas obrigações acessórias que devem ser cumpridas, cumulativamente, para que se possa caracterizar e atestar a efetiva devolução de mercadorias e, assim, dispensar o pagamento de ICMS diante da não caracterização do fato gerador do tributo;

- restou incontestado e comprovado pela documentação acostada aos autos que a ora Recorrida não observou os requisitos legais para a configuração efetiva das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devoluções, procedimentos esses necessários para dar segurança ao Fisco quanto à inoportunidade de fraudes, evitando-se, por conseguinte, a evasão fiscal;

- verificou-se a ausência de informações imprescindíveis para a demonstração das devoluções de mercadorias, considerando-se, por exemplo, a falta de carimbo com o CNPJ do destinatário, a ausência de declaração do transportador e a inexistência de visto do Posto de Fiscalização, todos esses expressamente previstos na legislação, os quais constituem obrigações acessórias cumulativas e, como tais, servem como instrumentos para aferição da concretização ou não do fato gerador do tributo;

- o ônus da prova acerca da devolução das mercadorias incumbe ao contribuinte, interessado na desconstituição dos fatos geradores da obrigação tributária;

- este E. Conselho de Contribuintes, em casos análogos ao ora examinado, já decidiu pela necessidade do cumprimento cumulativo das obrigações previstas no art. 78 do RICMS/02, conforme Acórdão 17.903/08/2<sup>a</sup>, 18.862/08/3<sup>a</sup>, 19.194/09/3<sup>a</sup>;

- diante do que foi visto, corroborado pelos julgados colacionados, nota-se a necessidade imperativa de cumprimento cumulativo de todos os requisitos previstos no art. 78 do RICMS/02, em sua integralidade, sob pena de tornar-se inviável o aproveitamento de créditos de ICMS.

Ao final, requer a procedência de seu Recurso de Revisão, para reformar parcialmente a decisão recorrida, objetivando a confirmação integral do trabalho fiscal.

A Sadia S/A apresenta suas contrarrazões ao Recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual, às fls. 16.310/16.313, em síntese, aos seguintes argumentos:

- irreprochável a decisão ora guerreada no que tange à manutenção dos créditos relativos às mercadorias efetivamente retornadas, nada obstante o suposto não preenchimento de todas as obrigações instrumentais elencadas no art. 78, RICMS/MG;

- o posicionamento adotado pela Câmara de Julgamento é admitido pela Câmara Especial do CC/MG conforme voto condutor do Acórdão nº 3.482/09/CE que também admite a relativização da obrigatoriedade de visto de Posto de Fiscalização;

- a exigência do cumprimento irracional das obrigações acessórias pode ser afastada, desde que, por outros elementos, fique comprovado que as mercadorias comercializadas efetivamente regressaram e, assim, há o direito ao creditamento;

- cita o doutrinador Roque Antônio Carrazza, ao tratar dos deveres instrumentais relativos ao ICMS;

- admitindo apenas a título de argumentação de que houve eventual falha no cumprimento de todos os requisitos do art. 78 do RICMS/MG, tal fato não pode acarretar a anulação do crédito sob pena de locupletamento ilícito do Estado.

Ao final, requer seja desprovido o Recurso de Revisão do Estado de Minas Gerais.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 16.316/16.326, opina, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual e pelo não conhecimento do recurso interposto pelo Sujeito Passivo e, quanto ao mérito, pelo provimento parcial do recurso da Fazenda Pública Estadual.

**DECISÃO**

Compete à Câmara a análise em sede recursal do presente lançamento o qual versa sobre a falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, no período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 2003, em face da imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos relacionados a:

1) descumprimento das formalidades previstas no § 2º e itens 1 e 2 do § 3º, do art. 78 do RICMS/MG para a hipótese de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário. O Fisco destaca que as declarações contidas no verso de todas as notas fiscais de saída, quando existentes não identificam o declarante, não constando também nas mesmas a declaração do transportador sobre o motivo deste retorno e o carimbo do CNPJ do destinatário, quando contribuinte;

2) ICMS destacado nas notas fiscais relacionadas no Anexo II, visto que o crédito se deu integralmente, acima do admitido pelos dispositivos da Resolução n.º 3.166/01, referente às transferências interestaduais, cujos remetentes foram beneficiados com incentivos, em desacordo com a legislação de regência do ICMS, conforme quadro demonstrativo da Resolução;

3) ICMS destacado nas notas fiscais de energia elétrica, relacionadas na planilha do Anexo III, face a vedação expressa na subalínea “c.2” do item 4 do § 5º do art. 29 da Lei n.º 6.763/75.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei n.º 6.763/75.

Destaque-se que a penalidade isolada foi exigida a partir de novembro de 2003, de conformidade com a vigência da norma legal.

**Da Preliminar**

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento dos presentes recursos nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

“SEÇÃO IX

DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

.....

II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

.....”

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, acima transcrito, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para que fique mais clara a decisão, passa-se a examinar cada um dos recursos e dos acórdãos indicados como paradigmas.

### **Recurso de Revisão do Sujeito Passivo**

Para sustentar o cabimento de seu recurso o Sujeito Passivo apresenta os Acórdãos n.ºs 18.541/09/2ª (fls. 16.327/16.336), 17.058/06/2ª (fls. 16.349/16.356) e 17.059/06ª (fls. 16.357/16.364).

Após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergente, constata-se não assistir razão à Recorrente.

Com relação ao Acórdão n.º 18.541/09/2ª cumpre destacar que a decisão mencionada foi reformada pela Câmara Especial em 12 de março de 2010, em julgamento que reapreciou a matéria em sede de recurso de revisão, conforme Acórdão n.º 3.525/10/CE (fls. 16.339/16.348).

Importante destacar as disposições contidas no art. 59 do Regimento Interno deste Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

“Art. 59 - Além das hipóteses previstas no inciso II, do art. 165 do RPTA, o Recurso de Revisão interposto com base no inciso II do art. 163 do RPTA não será conhecido, se versar sobre questão consubstanciada em acórdão paradigma reformado em caráter definitivo, ainda que após a sua interposição.”

Analisando o retrotranscrito art. 59, conjugado com o objetivo do recurso fundado em divergência jurisprudencial que é exatamente alinhar as decisões do órgão julgador, verifica-se que o Acórdão n.º 18.541/09/2ª, indicado como paradigma pela Recorrente, deve ser afastado de plano, para o fim de conhecimento do recurso interposto.

Quanto aos Acórdãos indicados como paradigmas de nºs 17.058/06/2ª e 17.059/06/2ª, que possuem basicamente o mesmo teor, verifica-se que tratam de situação fática distinta daquela apreciada no presente processo, além das decisões finais nos acórdãos ora comparados terem sido no mesmo sentido. Ou seja, tanto as decisões dos paradigmas, quanto do acórdão recorrido, deliberaram pela procedência dos lançamentos, entendendo que o prazo decadencial deveria obedecer ao disposto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Constata-se nos acórdãos indicados como paradigmas que a questão fática analisada girou em torno da ocorrência de simulação, em operações de importação praticadas pelo Sujeito Passivo naquele processo, situação que não se encontra presente no presente processo.

Cumprе ressaltar que no trecho do acórdão indicado como paradigma citado pelo Sujeito Passivo (fl. 16.276), o Conselheiro Relator emite opinião pessoal sobre o seu entendimento a respeito da aplicação do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, não indicando com isso que esta fosse a decisão ou a opinião majoritária da Câmara, uma vez que a questão não foi objeto de apreciação naquele caso. Este fato demonstra que não há divergência de interpretação da legislação capaz de ensejar o conhecimento do presente recurso.

Da leitura integral do mencionado acórdão nota-se que no parágrafo anterior àquele transcrito pela Recorrente, o Conselheiro Relator utilizou-se da expressão "*filio-me à corrente ....*", e não a expressão "*esta Câmara filia-se à corrente ....*".

Desta forma, não é possível conhecer o Recurso de Revisão interposto pelo Sujeito Passivo, por não ter restado caracterizada a alegada divergência jurisprudencial.

#### **Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual**

Para sustentar o cabimento de seu recurso a Fazenda Pública Estadual apresenta os Acórdãos n.ºs 17.903/08/2ª (fls. 16.365/16.375), 18.862/08/3ª (fls. 16.376/16.387), 19.194/09/3ª (fls. 16.388/16.391).

Analisando a decisão recorrida e os acórdãos indicados como divergentes, constata-se assistir razão à Fazenda Pública, haja vista que as matérias tratadas nas decisões mencionadas são idênticas àquela que se discute no presente processo, sendo as decisões em sentidos divergentes.

De fato, os Acórdãos nºs 17.903/08/2ª, 18.862/08/3ª e 19.194/09/3ª, tratam da mesma situação fática ora analisada, qual seja, aproveitamento indevido de créditos do imposto, provenientes do retorno de mercadorias em devolução, quando o contribuinte não observou completamente os requisitos estabelecidos no art. 78 do RICMS/02.

Observa-se nos três acórdãos indicados como divergentes, que as decisões foram no sentido de não se permitir a apropriação do crédito do imposto proveniente do retorno de mercadorias, nas hipóteses em que os contribuintes descumpriram algumas das obrigações estabelecidas no art. 78 do RICMS/02.

As decisões paradigmas consideraram corretas as exigências fiscais, fundamentando que os contribuintes, para fazer jus à apropriação dos créditos em



questão, deveriam observar cumulativamente todos os requisitos estabelecidos no dispositivo legal acima mencionado.

De modo contrário, a decisão recorrida deixou estampado à fl. 16.251 dos autos, que *"... devem ser excluídas as exigências fiscais decorrente do estorno de créditos das notas fiscais que contemplem as seguintes situações:*

*a) notas fiscais em que deixou de existir apenas a declaração do transportador informando o motivo da devolução das mercadorias. Tais notas fiscais deverão conter obrigatoriamente declaração do destinatário/cliente esclarecendo o motivo da devolução das mercadorias. Mencionadas declarações devem estar datadas, assinadas e com aposição do carimbo que identifique a razão social da destinatária;*

*b) notas fiscais em que deixou de existir apenas a declaração do destinatário/cliente, existindo a declaração datada e assinada pelo transportador informando o motivo da devolução das mercadorias; ...."*

Observa-se que nas decisões paradigmas, a falta de qualquer requisito previsto no art. 78 do RICMS foi motivo para caracterizar a irregularidade, ao passo que, no acórdão recorrido, admitiu-se o crédito ainda que se constatasse o descumprimento de um ou de outro requisito.

Assim, tendo em vista que para situações fáticas idênticas, as soluções jurídicas encontradas pela decisão recorrida e pelos acórdãos paradigmas foram em sentidos opostos, resta caracterizada a divergência na aplicação da legislação tributária.

Portanto, no tocante ao recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual, está atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA/MG (divergência jurisprudencial), pois restou cumprida a exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal.

Desta forma, após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, é possível verificar assistir razão à Fazenda Pública Estadual, eis que as decisões mencionadas referem-se à situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo.

Assim, não se conhece o Recurso interposto pelo Sujeito Passivo e conhece-se o Recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual, passando-se a análise do mérito apenas quanto a este.

### **Do Mérito**

Por intermédio do seu recurso, a Fazenda Pública Estadual questiona a decisão recorrida no tocante a exclusão de parcelas do crédito tributário relativas ao item 1 do Auto de Infração, qual seja, o aproveitamento indevido de crédito pelo descumprimento das formalidades previstas no § 2º e itens 1 e 2 do § 3º, do art. 78 do RICMS/MG para a hipótese de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário.

A Recorrente argumenta que a Contribuinte não observou a regra do art. 78 do RICMS/MG, que condiciona a apropriação de créditos sobre as mercadorias devolvidas ao cumprimento das formalidades ali previstas e que a decisão recorrida se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

equivocou ao relativizar as exigências previstas na legislação, na medida em que considerou desnecessária a aposição do carimbo do CNPJ do destinatário, a declaração do transportador, bem como, o visto do Posto de Fiscalização. Entende que o art. 78, § 3º, I e II do RICMS/02 estabelece diversas obrigações acessórias que devem ser cumpridas, cumulativamente, para que se possa atestar a efetiva devolução de mercadorias e, assim, permitir a apropriação do respectivo crédito do imposto.

No que tange ao mérito, importante lembrar a determinação contida no art. 168 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, a saber:

"Art. 168. O Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

....."

Assim, nesta decisão, somente será abordada a questão relativa ao aproveitamento indevido de créditos relacionados ao descumprimento das formalidades previstas no § 2º e itens 1 e 2 do § 3º, do art. 78 do RICMS/MG para a hipótese de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário.

Contudo, não assiste razão à Fazenda Pública no que se refere ao item 1 do Auto de Infração.

Nas Planilhas que compõem o Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 14/295) constam as seguintes informações: número da nota fiscal de entrada emitida para apropriação do crédito, CNPJ do Cliente, base de cálculo do ICMS, alíquota e valor do ICMS estornado.

No Anexo IV do Auto de Infração (fl. 363 e 16.199) são discriminados os valores estornados mensalmente.

No Relatório do Auto de Infração e no Relatório Fiscal o Fisco ressalta que: *"vale destacar que as declarações contidas no verso de todas as notas fiscais de saídas, quando existentes, não identificam o declarante, não constando também nas mesmas o carimbo do CNPJ do destinatário, quando contribuinte."*

Quando da lavratura do Auto de Infração o Fisco anexou aos autos, por amostragem, vias de notas fiscais de saída e respectivas notas fiscais de entrada emitidas para apropriação do crédito dos produtos recebidos em devolução. Tais documentos compõem o Anexo VI do Auto de Infração (fls. 375/15.739).

Induidoso que, em algumas notas fiscais, a Contribuinte deixou de observar as disposições contidas no § 2º e nos incisos I e II do § 3º do art. 78 da Parte Geral do RICMS/02.

Para melhor entendimento da questão cumpre verificar as disposições contidas no tão falado art. 78 do RICMS/02, a saber:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - emitir nota fiscal na referência à nota fiscal transporte da mercadoria;

II - escriturar a nota fiscal de que trata o inciso anterior no livro Registro de Entradas, nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações com Crédito do Imposto";

III - manter arquivada, pelo prazo previsto no inciso I do § 12 do artigo 96 deste Regulamento, a 1ª via da nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, anotando a ocorrência na via fixa.

§ 2º - O transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignarão, no verso da nota fiscal citada no parágrafo anterior, o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, este aporá no verso da referida nota fiscal o carimbo relativo à sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ).

§ 3º - A recuperação do imposto somente será possível no caso em que:

I - a nota fiscal que acobertou o retorno contenha o "visto" do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador;

II - o contribuinte tenha observado o disposto nos parágrafos anteriores." (GN)

Examinando as notas fiscais relativas à imputação fiscal em análise detectou-se que em algumas notas fiscais havia declaração do destinatário informando o motivo da devolução das mercadorias.

Continuando a análise destes mesmos documentos (notas fiscais de saída das mercadorias e respectivas notas fiscais de entrada, emitidas para apropriação dos créditos), anexadas aos autos pelo Fisco (fls. 376/15.739), detecta-se diversas situações, apontadas, por amostragem, a seguir:

1 - notas fiscais sem qualquer declaração do transportador ou do destinatário, acerca do motivo pelo qual a mercadoria foi devolvida. Frisa-se que várias operações se enquadram nesta situação.

Exemplos:

NF	DATA	DESTINATARIO	MUNICIPIO	FLS. AUTOS
388670	15/04/03	Panhoquinha Lanches Ltda.	Contagem	384
385397	12/05/03	Carrefour Com. Ind. Ltda.	BH	474
358212	23/03/03	Comercial Santa Amélia Ltda.	BH	950
458872	05/09/03	Padaria e Confeitaria Maurício Ltda.	BH	2.006

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2 - notas fiscais cujas mercadorias foram efetivamente recebidas pelos destinatários. A assinatura do cliente no campo da nota fiscal referente ao recebimento das mercadorias (canhoto da notas fiscais), confirma esta situação. Consta dos autos notas fiscais com informação expressa acerca do recebimento da mercadoria.

Exemplos:

NF	DATA	DESTINATARIO	MUNICIPIO	FLS. AUTOS
412532	25/06/03	Organização Cassino Ltda.	BH	1.226
407626	12/06/03	Auto Serviço Dia Ltda.	Contagem	15.673

3 - notas fiscais com declaração do destinatário (datada e assinada) esclarecendo o motivo da devolução das mercadorias. Nestes documentos não há declaração do transportador.

Exemplos:

NF	DATA	DESTINATARIO	MUNICIPIO	FLS. AUTOS
385508	12/05/03	Supermercado Nobre Ltda.	Alfenas	477
450367	22/08/03	Maquiné Equipamentos Ltda.	BH	1.582
472503	25/09/03	Biocor Hospital de Doenças Cardiovasculares Ltda.	Nova Lima	1.841
458236	04/09/03	Bom Preço de Alimentos Ltda	Bom Despacho	1.976

Depreende, ainda, da análise do dispositivo citado como infringido pelo Fisco que, a recuperação do imposto anteriormente debitado pela Contribuinte encontra-se atrelado à comprovação da devolução das mercadorias pelo destinatário e retorno integral das mesmas ao estabelecimento remetente. Conclui-se, pois, as obrigações acessórias nele especificadas se prestam para tais fins, ou seja, comprovar a devolução e retorno das mercadorias.

Nesse sentido, a ausência da aposição do carimbo do CNPJ pelo destinatário, conforme previsto ao final do § 2º do art. 78, Parte Geral do RICMS/02, isoladamente, ou seja, desde que cumpridas as demais obrigações acessórias previstas no mencionado artigo, não traz qualquer prejuízo no tocante à comprovação pela Contribuinte do não recebimento das mercadorias pelo destinatário e retorno das mesmas ao estabelecimento remetente.

Da mesma forma, a ausência apenas da declaração do transportador, nas notas fiscais em que há declaração datada e assinada pelo destinatário informando o motivo do não recebimento das mercadorias também não compromete a caracterização de retomo efetivo de mercadorias.

Adverte-se que para alguns Conselheiros, o descumprimento, em parte, das obrigações acessórias, listadas no art. 78, Parte Geral do RICMS/02 (por exemplo: a não aposição do carimbo do CNPJ pela empresa destinatária na nota fiscal que acoberta a saída e devolução das mercadorias), não é fator impeditivo ao creditamento do ICMS, no tocante às mercadorias devolvidas. Cita-se, a título de exemplo os Acórdãos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

18.400/07/1ª e 18.989/09/3ª que, como o acórdão indicado como paradigma pela Recorrente, representam o entendimento deste órgão julgador administrativo.

Oportuno ressaltar que, em outros trabalhos fiscais similares, envolvendo esta matéria, os quais foram julgados neste Conselho, o Fisco cuidadosamente elaborou Planilha contendo informações detalhadas, sobre qual a obrigação acessória descumprida. Nestes casos constam da Planilha os números das notas fiscais objeto do estorno de crédito e as correspondentes obrigações acessórias descumpridas, identificadas através de códigos, os quais são descritos ao final da Planilha.

No caso dos autos, em suas manifestações (fls. 16.173/16.223), declara a Fiscalização que “... *não são relevantes os motivos para as devoluções efetuadas, mas sim o procedimento adotado. Por exemplo, pode-se afirmar que as notas fiscais não possuem carimbo e assinatura/identificação do transportador e indicação dos motivos da devolução (todos deveriam estar no verso do documento fiscal de saída).*”

A afirmativa do Fisco acerca da ausência, em todas as notas fiscais, de declaração do transportador, datada e assinada, no verso da nota fiscal, do motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue ao destinatário, não pode ser plenamente acolhida.

O campo relativo ao transportador, em quase todas as notas fiscais, é preenchido somente com o nome da empresa transportadora, sem citar o nome do motorista. Logo, em relação a algumas declarações, a seguir transcritas, não se pode afirmar com certeza que elas não são da lavra do motorista/transportador.

1) Declarações (datadas e assinadas):

- *"Não tem cheque nem dinheiro"* (fls. 429);
- *"Devolução – motivo: falta de dinheiro e de cheque."* (fl. 435);
- *"Pediui linguiça calabresa veio pizza calabresa por isso devolveu"* (fl. 1.648);
- *"Passamos as 14:30 estava fechado"* (fl. 1.735);
- *"O cliente estava sem cheque"* (fl. 15.670).

2) Algumas declarações, pela própria redação, demonstram que efetivamente foram emitidas pelo transportador.

Exemplos:

- Nota Fiscal nº 461420 de 09 de setembro de 2003 (fl. 1.786) - relativa à venda de mercadorias para empresa localizada em Belo Horizonte/Minas Gerais, consta no verso a seguinte declaração, datada e assinada: *"Devolução: não tinha cheque assinado favor entregar amanhã"*.

- Nota Fiscal nº 475285 de 30 de setembro de 2003 (fl. 1.919) - relativa à venda de mercadorias para empresa localizada em Santa Luzia/Minas Gerais, consta no verso a seguinte declaração, datada e assinada: *"Devolução: não veio o prazo combinado com vendedor"*.

- Nota Fiscal nº 471767 de 25 de setembro de 2003 (fl. 1.946) - relativa à venda de mercadorias para empresa localizada em Sete Lagoas/Minas Gerais, consta no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

verso a seguinte declaração, datada e assinada: "*Não tinha dinheiro, só queria pagar com cheque. Segundo, nós não podemos receber cheque*".

- Nota Fiscal nº 363532 de 02 de abril de 2003 (fl. 2.111) - relativa à venda de mercadorias para empresa localizada em Belo Horizonte/Minas Gerais, consta no verso a seguinte declaração, datada e assinada: "*Mercadoria devolvida porque só recebe até 17:00 hs. Chegamos lá 17:20*".

Por outro lado, a obrigatoriedade de visto de Posto de Fiscalização se existente no itinerário "normal" que deve ser verificada, pois, nem sempre o veículo transportador segue o mesmo itinerário na ida e na volta, tendo em vista o roteiro das entregas programadas.

Nesse sentido, não é possível exigir tal carimbo se não se sabe qual o itinerário cada um dos veículos que transportaram essas aproximadamente 3.000 (três mil) notas fiscais percorreu e se existia Posto Fiscal neste itinerário.

No que se refere às notas fiscais recebidas pelos destinatários, com assinatura do canhoto de entrega, não se concebe que não tenham seus créditos apropriados no retorno se cumpridas as formalidades previstas no dispositivo transcrito.

Dessa forma, ainda que haja assinatura no canhoto de recebimento, mas se houve a devolução integral da mercadoria, com a observância das formalidades requeridas, ressalvada a aposição de carimbo como acima observado, deve ser aprovado o crédito.

Em face do exposto, deve ser mantida a decisão recorrida, negando-se provimento ao apelo da Recorrente.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão da Autuada por ausência de pressupostos e conhecer do Recurso de Revisão da Fazenda. No mérito, também à unanimidade, em negar provimento ao Recurso. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Roberto Nogueira Lima (Revisor), Edwaldo Pereira de Salles, Luiz Fernando Castro Trópia e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 29 de junho de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**