

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.385/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000170253-87  
Impugnação: 40.010130036-82  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 062000218.17-70  
Proc. S. Passivo: Márcio da Rocha Medina/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO.** Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, apurado por meio de Verificação Fiscal Analítica, em razão de aproveitamento de crédito de ICMS, proveniente de lançamentos efetuados na Declaração de Apuração do ICMS - DAPI e nos campos 077 e 089 do Registro de Apuração do ICMS - "Outros Créditos", a título de ressarcimento de ICMS/ST sem emissão de nota fiscal e autorização da Repartição para o creditamento. Razões de defesa insuficientes para descaracterização do lançamento. Mantidas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, apurado mediante Verificação Fiscal Analítica, em razão de aproveitamento de crédito de ICMS proveniente de lançamentos efetuados na Declaração de Apuração do ICMS - DAPI e nos campos 077 e 089 do Registro de Apuração do ICMS - "Outros Créditos", a título de ressarcimento de ICMS/ST sem emissão de nota fiscal e autorização da Repartição para o creditamento.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

A penalidade isolada sofreu agravamento da multa isolada, sendo majorada em 50% (cinquenta por cento) a partir de março de 2006, pela constatação da primeira reincidência, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 98/126, em síntese, aos seguintes fundamentos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- atua no mercado varejista e, para atender seus clientes, necessita adquirir e vender mercadorias, bem como manter filiais no Estado;

- um dos princípios que norteia sua atividade é o de sempre honrar com todas as suas obrigações e compromissos, inclusive aqueles para com as Fazendas Federal, Estadual e Municipal;

- ao lavrar o Auto de Infração, o Fisco não observou a extinção dos supostos créditos tributários da Fazenda Estadual, relativos aos meses de janeiro a junho de 2006, em razão do decurso do prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º c/c o art. 156, inciso VII ambos do Código Tributário Nacional;

- os créditos de ICMS, registrados na coluna "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração de ICMS referem-se ao ressarcimento do ICMS/ST relativo às mercadorias comercializadas sujeitas ao regime de substituição tributária e que são destinadas para seus estabelecimentos ou consumidores localizados fora do território mineiro, procedimento este chancelado pelo Convênio ICMS n.º 81/93;

- descreve o procedimento ordinário adotado, para poder fazer valer, na prática, o princípio da não cumulatividade tributária que norteia o ICMS, sendo imperioso o seu respeito na determinação do *quantum* tributável conjugando-o mais uma vez às disposições do § 7º do art. 150 da Carta Magna (CF/88);

- o procedimento adotado, por absoluta impossibilidade fática, dado que comercializa mais de 40.000 (quarenta mil) produtos jungidos ao regime da substituição tributária, adquirindo-os dos mais diversos fornecedores, não se coaduna, na forma, com os ditames dos arts. 27 a 30 do Anexo XV do RICMS/02, mas o não cumprimento à risca destas disposições, não lhe retira o direito, técnico, jurídico, constitucional, de aproveitar-se do crédito do ICMS derivado do ressarcimento do imposto retido por substituição tributária por força de remessa de mercadorias para fora do Estado, na medida em que, em Minas Gerais, o fato presumido deixa de acontecer;

- tal descumprimento não prejudica o direito líquido e certo essencial ao princípio da não cumulatividade, de creditar-se do ICMS normal destacado pelo fornecedor na nota fiscal de aquisição daquele produto que, *a posteriori*, venha sair do estabelecimento para outra Unidade Federada;

- a pretensão da Repartição em não permitir que o contribuinte substituído efetue o ressarcimento do imposto que pagou, por retenção, na aquisição da mercadoria, cuja saída estiver sujeita a nova retenção, também não se justifica, em razão da total discrepância entre os critérios de ressarcimento previstos no Anexo XV do RICMS/02, e o disposto no art. 150, § 7º da Constituição Federal de 1988;

- a Constituição Federal de 1988 assegura que a restituição seja imediata e preferencial;

- cita os arts. 24 e 27 a 29 do Anexo XV do RICMS/02;

- o motivo do visto é tão somente assegurar previamente o Fisco de que o montante restituível de ICMS é proporcional ao retido e à quantidade de mercadorias para fora do Estado, sendo apenas uma formalidade;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- se esta "vista prévia" não foi feita, ela poderia ter sido suprida pela própria Fiscalização, que tem obrigação de levantar quantitativamente o imposto devido;

- as exigências previstas nos arts. 27 a 30 do Anexo XV do RICMS/02, se traduzem em verdadeiras obrigações acessórias e existem com o fim único de assegurar o cumprimento da obrigação principal que foi satisfeita, não havendo motivos para penalização com a glosa dos créditos;

- a par da quantidade física e da movimentação astronômica de itens de seu estoque, possui controle informatizado eficiente que, pelo sinal de saídas submetidas à substituição tributária do ICMS para fora do Estado, faz rastrear todas as entradas daquelas mercadorias saídas, provocando o cálculo do ICMS próprio e retido em proporção absolutamente exata à quantidade e qualidade do produto enviado a destinatário fora do Estado de Minas Gerais;

- até 30 de novembro de 2005, o RICMS/MG previa expressamente a possibilidade de o contribuinte se apropriar do crédito do ICMS incidente sobre a operação própria do sujeito passivo por substituição, sem a necessidade de emissão de nota fiscal exclusiva para esse fim (art. 334 do Anexo IX do RICMS/MG);

- para atestar a veracidade de suas alegações, junta aos autos documentos e relatórios que comprovam a origem dos créditos apropriados a título de ressarcimento de ICMS (normal e ST) e, por amostragem, os demonstrativos relativos à apuração dos valores apropriados e cópia dos documentos fiscais utilizados na exemplificação;

- discute as multas aplicadas afirmando que a graduação da penalidade pecuniária, é definida por lei, nos critérios escolhidos pelo legislador, observadas as normas gerais de direito tributário, a natureza da penalidade e as demais garantias espelhadas na Constituição Federal, dentre elas o princípio do não confisco.

Ao final, requer o reconhecimento da decadência do crédito tributário relativo ao período de janeiro a junho de 2006 e a improcedência das multas aplicadas e, quanto ao mérito, que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente.

### **Do Aditamento da Impugnação**

A Impugnante apresenta aditamento à sua impugnação, às fls. 220/222 onde ratifica as alegações apresentadas, e anexa os documentos de fls. 223/239 com o intuito de comprovar e reforçar a origem dos créditos apropriados.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta, contrariamente ao alegado pela Defesa, às fls. 240/256, em síntese, aos argumentos seguintes:

- procedeu com estrita obediência às normas legais, sobretudo em respeito ao disposto no art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional;

- não se operou a decadência em face do disposto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional;

- o levantamento fiscal foi elaborado utilizando-se procedimento tecnicamente idôneo, previsto art. 194, inciso V do RICMS/02, donde se apurou, por meio de Verificação Fiscal Analítica, recolhimentos insuficientes de ICMS oriundos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos registros discriminados no Anexo 8.1 – “Planilha Detalhada dos valores a serem estornados”, mediante a constatação de aproveitamento indevido de crédito de ICMS, proveniente de lançamentos efetuados na Declaração de Apuração do ICMS-DAPI e nos campos “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS;

- analisando a escrituração fiscal, verificou-se que o Sujeito Passivo fez lançar no campo “Outros Créditos” do livro RAICMS e nas DAPIs relativas aos períodos de janeiro de 2006 a maio de 2008, créditos de ICMS referentes a ressarcimentos de ICMS/ST relativo a mercadorias que deram entrada no estabelecimento e posteriormente foram destinadas a outras Unidades da Federação;

- já havendo constatado procedimentos errôneos em outras filiais desta empresa, e considerando a não localização de notas fiscais emitidas e nem pedidos de autorização da Repartição para creditamento do ICMS nestas mesmas situações, o Fisco intimou a Autuada a apresentar os documentos a eles correspondentes, bem como, justificar a realização destes e de outros lançamentos efetuados na escrita, mas não foram apresentadas notas fiscais nem pedidos de autorização para a efetivação do crédito conforme determina a legislação mineira;

- a Impugnante não alega desconhecer a legislação, mas se insurge contra a mesma, entendendo que o seu direito ao crédito é amplo, imediato e irrestrito;

- não procede, contudo, o entendimento apresentado pela Autuada, pois, a legislação que orienta a matéria estabelece regras essenciais e obrigatórias, que objetivam garantir a legitimidade do creditamento;

- cita os arts. 326 a 334 do Anexo IX e 22 a 31 do Anexo XV, todos do RICMS/02;

- em 30 de novembro de 2005 foi revogado o art. 28 do RICMS/02, e ainda assim, tal dispositivo continuou a ser citado no campo “Outros Créditos” dos livros Registro de Apuração do ICMS da Autuada até o último mês do período fiscalizado;

- não tendo o Contribuinte cumprido os requisitos legais, ilegítimo se mostra o procedimento por ele adotado, inclusive em relação ao imposto sobre a operação própria, face ao não registro dos valores de forma individualizada e elucidativa nos livros próprios, impondo-se, dessa forma, a invalidação de tais lançamentos;

- torna-se nulo o argumento da defesa de que o próprio relatório do Auto de Infração declara que o lançamento fiscal se referiu apenas ao “*Ressarcimento do ICMS-ST sem a emissão de nota fiscal e autorização da repartição para o creditamento*”;

- a autuação constante do PTA nº 01.000150078-37, tratando desse mesmo assunto e formado também pela Delegacia Fiscal de Juiz de Fora contra o mesmo Contribuinte, foi julgada procedente, por unanimidade por esse Eg. Conselho (Acórdãos n.ºs 16.565/05/2ª e 19.095/2009/3ª);

- o CC/MG, em relação aos demais lançamentos contidos em outros PTAs, todos relativos a autuações originadas da mesma irregularidade e aplicadas a outras filiais da empresa, ao apreciar o mérito, também decidiu, à unanimidade, pela procedência dos lançamentos;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a decisão favorável ao Sujeito Passivo, proferida pela Junta de Revisão Fiscal do Estado do Rio de Janeiro mencionada na impugnação, é inaplicável ao presente caso, eis que, obviamente, os contribuintes inscritos em Minas Gerais devem se ater às normas contidas na legislação deste Estado;

- o art. 334 do Anexo IX do RICMS/MG vem somente alertar para o direito ao crédito da operação própria, quando admitido, não dispensando os contribuintes de observarem as determinações da legislação para os casos em que o crédito é admitido;

- cita o art. 67, § 2º, Parte Geral do RICMS/02;

- ressalta a intenção do legislador em não deixar a cargo dos contribuintes os procedimentos a serem adotados em tais situações;

- a partir de 1º de abril de 2008, o legislador foi ainda mais específico ao incluir no art. 66 da Parte Geral do RICMS, que trata do crédito do imposto, o § 10;

- destaca trecho do Acórdão n.º 19.216/09/3ª;

- não resta dúvida da correção do estorno dos créditos efetuados pela Fiscalização constante da “Planilha Detalhada dos valores a serem estornados”, pois, da forma como foram registrados nos livros fiscais, tais lançamentos desobedeceram a todas as normas impostas pela legislação;

- correta também se afigura, a imposição das multas de Revalidação e Isolada, que não se excluem;

- os percentuais de multas exigidos no lançamento estão fixados em lei estadual, qual seja, a Lei n.º 6.763/75;

- cita o art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

---

### **DECISÃO**

Compete à Câmara analisar o presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS.

O Fisco, por meio do método de Verificação Fiscal Analítica, analisou a regularidade dos créditos apropriados na escrita fiscal da ora Impugnante, no período de 1º de janeiro de 2006 a 31 de dezembro de 2009, e concluiu que ela teria recolhido ICMS a menor, em razão de ter apropriado crédito de ICMS proveniente de lançamentos efetuados na Declaração de Apuração do ICMS - DAPI e nos campos 077 e 089 do Registro de Apuração do ICMS - "Outros Créditos", a título de ressarcimento de ICMS/ST sem emissão de nota fiscal e autorização da repartição.

Importante registrar que a apuração se baseou nas irregularidades discriminadas na “Planilha detalhada dos valores a serem estornados” (Anexo 8.1 - fls. 11/12).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, e 55, inciso XXVI.

Foi exigido também o agravamento da multa isolada, que foi majorada em 50% (cinquenta por cento) a partir de março de 2006, pela constatação da primeira reincidência, de acordo com os §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma Lei n.º 6.763/75.

O Auto de Infração observou os requisitos formais e legais necessários e suficientes para sua plena eficácia, estando amparado, dentre outros, em dispositivos da legislação mineira.

Inicialmente, cumpre destacar que a Impugnante questiona, preliminarmente, a ocorrência de decadência.

Cumpre ressaltar que o Auto de Infração foi lavrado em 03 de junho de 2011 e não em 23 de abril de 2010 conforme constou na Impugnação (fl. 101 – segundo parágrafo), tendo a constituição do crédito tributário se operado em 22 de junho de 2011, no momento da intimação da lavratura do Auto de Infração (fl. 95).

Antes mesmo de se verificar a imputação fiscal, cumpre analisar a alegação defensiva de que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a junho 2006, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional que assim determina:

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.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao retro transcrito art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário da cobrança decorrente do recolhimento a menor do ICMS, por apropriação de créditos deste imposto considerada indevida.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de 1º de janeiro de 2006 a 31 de dezembro de 2009. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte, ou o responsável tributário, conforme o caso, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Portanto, verifica-se nos autos que não se operou a decadência em relação ao crédito tributário exigido pelo Fisco, oriundo dos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a junho 2006. Do exame do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, conclui-se que ocorre, nos termos ali ditados, a homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago pelo contribuinte.

Em relação ao ICMS que não foi declarado e/ou pago, é incabível o lançamento por homologação, mas o lançamento direto nos termos do art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional.

Nesta hipótese, que é exatamente a constante dos autos, tem a Fazenda o direito de constituir o crédito correspondente no prazo decadencial previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

À luz do retro transcrito art. 173, o prazo para a autoridade fazer a confirmação do lançamento termina em 05 (cinco) anos contados do fato gerador, se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não o fizer considera-se homologado o lançamento tacitamente; no entanto, isto não quer dizer que a Fazenda não tem direito de examinar o procedimento do contribuinte.

O objeto da autuação lançada pelo Fisco pelo Auto de Infração ora analisado trata-se de um “Lançamento de Ofício”, pois não houve nenhuma participação da Defendente, sendo que as informações constantes na peça fiscal foram levantadas pelo Fisco descaracterizando os lançamentos feitos pelo contribuinte em virtude dos mesmos não espelharem as operações efetivamente ocorridas.

Tentando caracterizar a homologação como ocorrida no presente caso, a defesa alega que o próprio relato do Auto de Infração afirma que teria ocorrido recolhimento a menor de ICMS, todavia, a própria defesa, na continuação do texto diz que tal fato se deu em razão do aproveitamento de créditos a título de ressarcimento de ICMS/ST. Frise-se que o aproveitamento de crédito mencionado foi considerado irregular pelo Fisco.

As informações prestadas na declaração, preenchida e entregue pelo contribuinte onde constam às operações objeto da autuação, no caso do ICMS, não incorreram na homologação ficta ou tácita, que se opera pelo decurso de prazo, sem manifestação da autoridade administrativa, porque o Fisco apurou diferenças efetuando o lançamento de ofício.

O prazo para a Fazenda rever o lançamento é o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional podendo, dentro deste interregno que a lei lhe concede, postular créditos que porventura entenda existentes.

O citado dispositivo prevalece à previsão de homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte a que alude o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, quanto ao montante não contemplado na apuração, posteriormente verificado pelo Fisco, e devidamente lançado de ofício, nos termos do art. 149, inciso V do mesmo diploma legal.

Acerca desta matéria, Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota, leciona com propriedade:

"A inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício ou revisão de ofício, previsto no art. 149. Inaplicável se torna então a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173 do mesmo Código." (Direito Tributário Brasileiro – Editora Forense, 11ª Edição, pág. 912 e 913.)

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a junho 2006, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 1º de janeiro de 2007, findando-se em 31 de dezembro de 2011.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, os fatos geradores evidenciados no feito, relativos ao período questionado, ver-se-iam atingidos pela decadência somente a partir de 1º de janeiro de 2012.

Tendo a Impugnante sido regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 22 de junho de 2011 (fl. 95), claro está que a constituição do crédito tributário, relativamente nos meses de janeiro a junho 2006, deu-se dentro do prazo decadencial, não se tendo fulminado, ainda, o direito da Fazenda Pública de constituí-lo.

É idêntico o entendimento predominante neste Conselho de Contribuintes sobre a matéria como se encontra demonstrado na decisão do Acórdão 2.143/00/CE, a seguir, parcialmente, transcrito:

PARA MELHOR CONDUZIRMOS NOSSO PENSAMENTO, FAREMOS INICIALMENTE UMA BREVE ABSTRAÇÃO A RESPEITO DO INSTITUTO DA DECADÊNCIA.

REFERE-SE ESTA, AO PRAZO LEGALMENTE ESTIPULADO PARA QUE A FAZENDA PÚBLICA, OCORRIDO O FATO GERADOR, EXERÇA O SEU DIREITO DE LANÇAR. PORTANTO, EMBORA SEMELHANTE AO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO, COM ESTE NÃO SE CONFUNDE, EIS QUE GUARDAM AMBOS RELAÇÃO COM FASES TEMPORAIS DISTINTAS DA CADEIA DE TRIBUTAÇÃO.

O ART. 150 DO CTN DISCIPLINA OS PROCEDIMENTOS ADSTRITOS À FIGURA DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO QUE OCORRE EM RELAÇÃO AOS TRIBUTOS CUJA LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, COMO É O CASO DO ICMS.

CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN, SE A LEI NÃO FIXAR PRAZO À HOMOLOGAÇÃO, SERÁ ELE DE CINCO ANOS, A CONTAR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E, EXPIRADO ESSE PRAZO, SEM QUE A FAZENDA PÚBLICA SE TENHA PRONUNCIADO, CONSIDERA-SE HOMOLOGADO O LANÇAMENTO E DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SALVO SE COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. OU SEJA, INEXISTINDO LANÇAMENTO OU NA HIPÓTESE DA CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA OBEDECE À REGRA ESTABELECIDO NO ART. 173, I.

ORA, O CASO DOS AUTOS, CONFORME VEREMOS ADIANTE AO TRATARMOS ESPECIFICAMENTE DAS IRREGULARIDADES APONTADAS, SE SUBSUME A RECLAMAR O IMPOSTO NÃO OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO, I.E., NÃO LANÇADO, RELATIVO ÀS IMPORTAÇÕES EFETUADAS.

E, PORTANTO, É INAPLICÁVEL AO PRESENTE CASO A REGRA INSERTA NO ALUDIDO ART. 150.

DA MESMA FORMA, E POR EXTENSÃO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM PRESCRIÇÃO. SE NÃO HÁ O LANÇAMENTO, NADA HÁ QUE SE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COBRAR E, PORTANTO, NÃO TERIA SENTIDO ARGÜIR PRAZO PARA O MANEJO DA AÇÃO DE COBRANÇA.

.....  
CONFORME ESTABELECE O ARTIGO 58 DA CLTA/MG, O LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SERÁ FORMALIZADO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO.

OUTROSSIM, O ARTIGO 173 DO CTN PRECONIZA, QUE O DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINGUE-SE APÓS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Diante do acima exposto, a arguição de decadência levantada em preliminar pela Impugnante, não deve prevalecer pelo que se passa a analisar as demais questões que permeiam os presentes autos, especificamente em relação aos créditos lançados no livro Registro de Apuração do ICMS e DAPI.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, destaque-se que o levantamento fiscal foi elaborado utilizando-se procedimento tecnicamente idôneo, previsto art. 194, inciso V do RICMS/02, a saber:

Art. 194 - Para a apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

.....  
V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;  
.....

A partir deste levantamento a Fiscalização sustenta que a Impugnante promoveu recolhimentos insuficientes de ICMS oriundos dos registros discriminados no Anexo 8.1 – “*Planilha Detalhada dos valores a serem estornados*” (fls. 11/12), o que teria ocorrido por ter a mesma apropriado crédito de ICMS, proveniente de lançamentos efetuados na Declaração de Apuração do ICMS - DAPI e nos campos “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS sem o cumprimento da legislação estadual.

Portanto, analisando a escrituração fiscal da Impugnante, o Fisco sustenta que ela fez lançar no campo “Outros Créditos” do livro RAICMS e nas DAPIs relativas aos períodos de janeiro de 2006 a maio de 2008, créditos de ICMS constando o histórico “*Ressarcimento ST conforme Art. 28 do Dec. 43080/02-RICMS/MG e Art. 10 da LC. 87/96 e Art. 150 Inc. II Parag. 7 da CF*” ou outra inscrição semelhante, valores estes que se referem a ressarcimentos de ICMS/ST relativo a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária que deram entrada no estabelecimento e posteriormente foram destinadas a outras Unidades da Federação.

A Fiscalização verificou também tais lançamentos nas cópias das páginas dos livros Registro de Apuração do ICMS, anexadas junto ao Anexo 8.3 do lançamento a partir da fl. 18.

Já havendo constatado procedimentos errôneos em outras filiais desta empresa, e considerando a não localização de notas fiscais emitidas e nem pedidos de autorização da Repartição para creditamento do ICMS nestas mesmas situações, o Fisco intimou a Defendente a apresentar os documentos a eles correspondentes, bem como, justificar a realização destes e de outros lançamentos efetuados na escrita sem a perfeita identificação de sua motivação, conforme fls. 02, 84, 85 e 88.

Em relação ao ressarcimento de substituição tributária, foram apresentadas as planilhas “*Relatório de Ressarcimento Notas Fiscais de Saída*” e “*Relatório de Ressarcimento N. F. de Saída N. F. de Entrada*” por período, cujas cópias dos meses janeiro de 2006, abril de 2006 e abril de 2008 foram anexadas ao processo, como exemplos, de acordo com o Anexo 8.4 do lançamento (fls. 34/39).

No entanto, não foram apresentadas notas fiscais nem pedidos de autorização para a efetivação do crédito conforme determina a legislação mineira.

Frise-se que, como nas demais autuações por idêntica irregularidade aplicadas a outras filiais da Impugnante, tais planilhas não foram utilizadas no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

levantamento. Isto porque, também não foram apresentadas notas fiscais nem pedidos de autorização, imprescindíveis para a efetivação do crédito.

Em sua defesa a Impugnante não alega desconhecer a legislação estadual que trata da matéria em foco, até mesmo chegando a transcrevê-la, mas se insurge contra a mesma, entendendo que o seu direito ao crédito é amplo, imediato e irrestrito e questiona a importância do visto prévio na nota fiscal que deveria ser emitido antes de realizar o creditamento.

Determina as normas regulamentares estaduais, em especial as disposições contidas nos arts. 326/334 do Anexo IX e 22/31 do Anexo XV, todos do RICMS/02 que, nos casos em que as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, forem adquiridas pelo contribuinte e posteriormente se destinaram a outras Unidades da Federação, devem ser cumpridos requisitos para o ressarcimento do imposto retido.

Veja-se o que diz a regra geral em relação ao ressarcimento do ICMS/ST, nos termos dos arts. 28, § único, Parte Geral e art. 22 do Anexo XV, ambos do RICMS/02:

Art. 28 - Fica assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

**Parágrafo único** - Para fins do disposto no caput deste artigo, o contribuinte deverá observar os procedimentos previstos nos artigos 326 a 334 da Parte 1 do Anexo IX."

**Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2005 - Redação original**

**"Da Restituição do ICMS Retido por Substituição Tributária**

**Art. 22** - Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto neste Capítulo."

**Efeitos a partir de 1º/12/2005 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005.**

Verifica-se que, em 30 de novembro de 2005 foi revogado o dispositivo que continuou a ser citado no campo "Outros Créditos" dos livros Registro de Apuração do ICMS da Impugnante até o último mês do período fiscalizado, em 2008.

Em resumo, os dispositivos citados para amparar o lançamento em análise determinam que para efeito de ressarcimento do valor do imposto retido, deverá o contribuinte apresentar à Delegacia Fiscal de sua circunscrição, informações relativas à operação destinada à outra Unidade da Federação, bem como em relação à aquisição original.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A legislação estadual preceitua também, que o imposto poderá ser restituído sob duas modalidades: 1) ressarcimento junto a fornecedor de produto sujeito a substituição tributária, ou, 2) através de creditamento na conta gráfica.

O art. 332 do Anexo IX e o seu correspondente atual, art. 29 do Anexo XV, preveem ainda que o documento fiscal emitido para fins de ressarcimento, somente terá validade depois de visado pela Administração Fazendária do emitente.

O art. 30 do Anexo XV, por sua vez, exige que no prazo de 30 (trinta) dias da apresentação dos dados, deverá o contribuinte apresentar cópia da guia relativa ao imposto retido em favor da Unidade da Federação destinatária.

Não tendo a Impugnante cumprido os requisitos legais, não é possível considerar legítimo o procedimento por ela adotado, inclusive em relação ao imposto sobre a operação própria, face ao não registro dos valores de forma individualizada e elucidativa nos livros próprios (LRAICMS), impondo-se, dessa forma, a invalidação de tais lançamentos e, conseqüentemente, o estorno integral dos créditos.

Nesta linha, também não é possível acatar o argumento da Defesa de que o próprio relatório do Auto de Infração declara que o lançamento fiscal se referiu apenas ao “*Ressarcimento do ICMS-ST sem a emissão de nota fiscal e autorização da repartição para o creditamento*”. Isto porque, os lançamentos dos créditos nos livros RAICMS, por sua vez, foram efetuados compreendendo a totalidade do valor do ICMS normal, somado ao do ICMS/ST calculado sem, no entanto, citar tal fato, o que se comprova pela simples análise das cópias das páginas dos livros RAICMS em cotejo com as dos relatórios demonstrativos dos cálculos do ressarcimento, todos anexados às fls. 18/39.

Frise-se que a autuação constante do PTA nº 01.000150078-37, tratando desse mesmo assunto e formado também pela Delegacia Fiscal de Juiz de Fora contra o mesmo contribuinte, foi julgada procedente, por unanimidade por esse nobre Conselho, vindo corroborar a retidão das exigências fiscais em tela, conforme ementa do Acórdão 16.565/05/2<sup>a</sup> a seguir transcrita – ensejando o agravamento da multa isolada, majorada em 50% (cinquenta por cento) face a constatação da reincidência, exigida a partir de março de 2006 (fls. 40/47), *in verbis*:

ACÓRDÃO: 16.565/05/2<sup>a</sup>

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES. CONSTATOU-SE QUE O SUJEITO PASSIVO APROPRIOU-SE DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADO EM NOTAS FISCAIS DE ENTRADA, RELATIVAS A DEVOLUÇÕES/TROCAS DE VENDAS REALIZADAS ATRAVÉS DE EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL E AINDA, DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO DO ICMS/ST RELATIVO A MERCADORIAS QUE FORAM DESTINADAS A OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, SEM OBSERVAR A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DE REGÊNCIA. INFRAÇÕES CARACTERIZADAS. EXIGÊNCIAS FISCAIS MANTIDAS. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Acórdão n.º 19.095/2009/3ª (Anexo 8.6 – fls. 48/69), tratando de matéria idêntica, da mesma forma, no mérito, também decidiu pela procedência do lançamento em autuação impingida a outra filial desta empresa, a saber:

ACÓRDÃO: 19.095/09/3ª

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – CONSTATADA A APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS SOB A RUBRICA “OUTROS CRÉDITOS”, PROVENIENTES DE RESSARCIMENTO DE ICMS/ST SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL E AUTORIZAÇÃO DA REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA E CRÉDITOS REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES DE ATIVO IMOBILIZADO DIVERGENTES DOS VALORES REGISTRADOS NO LIVRO CIAP. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ARTIGO 56, INCISO II, E, MULTA ISOLADA PREVISTA NO ARTIGO 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6763/1975, SENDO A PENALIDADE ISOLADA MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), NOS TERMOS DOS §§ 6º E 7º DO ARTIGO 53 DA CITADA LEI, RELATIVAMENTE ÀS EXIGÊNCIAS APÓS NOVEMBRO DE 2003.

ENTRETANTO DEVE SER ADEQUADA A MAJORAÇÃO DA MULTA ISOLADA À DATA DA PRIMEIRA DECISÃO DO CC/MG. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

Importante ressaltar que o CC/MG, em relação aos demais lançamentos contidos nos PTAs de n.ºs 01.000158822.66, 01000159918.12, 01.000161791.86, 01.000162390.81, 01.000162645.58, 01.000163655.32, 01.000165150.38, 01.000165371.55, 01.000165560.36 e 01.000166195.77, todos relativos a autuações originadas da mesma irregularidade e aplicadas a outras filiais da empresa, ao apreciar o mérito, também decidiu, à unanimidade, pela procedência dos lançamentos.

A decisão favorável à tese da Defesa proferida pela Junta de Revisão Fiscal do Estado do Rio de Janeiro mencionada na impugnação, que considerou aceitável o procedimento, ora questionado, se deu no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, portanto, inaplicável ao presente caso, eis que os contribuintes inscritos em Minas Gerais devem se ater às normas contidas na legislação deste Estado.

Passando a tratar do direito ao crédito do ICMS normal incidente sobre a operação própria, importante verificar a regra contida no art. 334 do Anexo IX do RICMS/MG, *in verbis*:

Art. 334 - O disposto neste Capítulo não impede que o contribuinte substituído aproprie, quando admitido, o crédito do imposto incidente sobre a operação própria do sujeito passivo por substituição.

Neste diapasão, ressalte-se que o Fisco não questionou o direito ao crédito do imposto incidente sobre a operação própria para esta situação.

Observe-se que o Capítulo XLI do Anexo IX trata “*Dos Procedimentos Relativos à Restituição de ICMS Retido Por Substituição Tributária*”, ou seja, trata apenas da restituição do ICMS retido por substituição tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, o art. 334 do RICMS/02 somente alertar para o direito ao crédito da operação própria, quando admitido, não trazendo qualquer dispensa de cumprimento das determinações da legislação para os casos em que o crédito é admitido.

O art. 67, § 2º da Parte Geral do RICMS/02 estabelece a regra geral para o creditamento extemporâneo do ICMS. Esta regra, contudo, foi descumprida pela Impugnante, como se verifica nos lançamentos realizados no campo “Outros Créditos” do LRAICMS, a saber:

Art. 67 - Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

.....  
§ 2º - O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante:

I - escrituração de seu valor no livro Registro de Entradas, se o documento fiscal ainda não houver sido lançado neste livro, fazendo-se, na coluna “Observações” e no documento fiscal, anotação da causa da escrituração extemporânea;

II - escrituração de seu valor no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), no campo “Outros Créditos”, se o documento fiscal já houver sido lançado no livro Registro de Entradas, consignando-se observação esclarecedora da ocorrência;

III - comunicação do fato à repartição fazendária a que o mesmo estiver circunscrito, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado.

Ademais, o art. 334 do Anexo IX do RICMS/02 alerta sobre o não impedimento do crédito do imposto sobre a operação própria, porém obriga à observação do Regulamento ao advertir com a expressão “quando admitido”.

Ressalte-se ainda que o art. 334 do Anexo IX vigorou apenas até 30 de novembro de 2005 e não foi recepcionado pelo Anexo XV que, em substituição ao Anexo IX, trouxe, através do Capítulo III - Da Substituição Tributária nas Operações Relativas a Circulação de Mercadoria, na Subseção IV, as normas “Da Restituição do ICMS Retido por Substituição Tributária”.

A partir de 1º de abril de 2008, o legislador foi ainda mais específico ao incluir no art. 66 da Parte Geral do RICMS, que trata do crédito do imposto, o § 10 que determina:

CAPÍTULO II

Do Crédito do Imposto

Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

.....

§ 10 - Na hipótese de restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o creditamento de imposto relativo à operação própria do remetente será autorizado pelo Fisco, por meio de visto aposto em nota fiscal ou no DANFE emitidos pelo contribuinte, após análise das informações por este apresentadas.

Portanto, não resta dúvida da correção do estorno dos créditos efetuados pela Fiscalização, pois, da forma como estes foram registrados nos livros fiscais, tais lançamentos não atendem às regras impostas pela legislação.

Correta também se afigura, a imposição das multas de revalidação e isolada, que não se excluem.

A chamada Multa de Revalidação, exigida ao percentual de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto em favor do Estado de Minas Gerais.

A Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma Lei nº 6.763/75 foi exigida pelo aproveitamento indevido de crédito do imposto, tratando-se, assim, de multa por descumprimento de obrigação acessória, no caso o aproveitamento indevido de créditos de ICMS.

Importante verificar a conduta a ser sancionada descrita por tal dispositivo legal:

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;

.....

Já a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, refere-se ao descumprimento da obrigação principal, ou seja, o não pagamento de ICMS devido, a saber:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

.....  
II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.  
.....

Portanto, as multas exigidas tratam de infrações distintas, sendo uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A Defendente questiona o montante exigido a título de multa, afirmando que a aplicação de uma multa superior ao valor do imposto é confiscatória, contrariando a Constituição Federal. Contudo, não se verifica aqui a arguição de confisco na atual cobrança, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração e no Relatório Fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Tábata Hollerbach Siqueira (Revisora), Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 19 de outubro de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Relatora**