

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

Acórdão: 22.178/16/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000406405-05  
Impugnação: 40.010139833-93  
Impugnante: Volvo do Brasil Veículos Ltda  
IE: 074275474.00-63  
Proc. S. Passivo: Heloisa Guarita Souza/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. Constatado o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária em razão da apropriação indevida créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias sem a observância dos requisitos legais, nos termos dos arts.22 a 24 e 27 todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e cláusula terceira do Protocolo ICMS 81/93. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI ambos da Lei nº 6763/75.**

**Lançamento precedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação decorre sobre o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/10 a 31/10/15, em razão da constatação de apropriação indevida de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias das concessionárias mineiras, sem a observância dos requisitos legais estabelecidos nos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS 81/93.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro 100% (cem por cento) do valor do imposto capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls.73/95.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 465/492.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 496/515, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial e, no mérito pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG 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 pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 87/88.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação decorre sobre o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/10 a 31/10/15, em razão da constatação de apropriação indevida pela Autuada de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias por parte das concessionárias mineiras, sem a observância dos requisitos legais estabelecidos nos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS 81/93.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro 100% (cem por cento) do valor do imposto capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Inicialmente, a Autuada pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores anteriores ao período de janeiro a novembro de 2010.

Para tanto, fundamenta sua argumentação, nos preceitos contidos no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), além de jurisprudência correlata. Afirma ser inaplicável o art. 173 do CTN, uma vez que o tributo em discussão é sujeito ao lançamento por homologação.

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 tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, *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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sobre o tema, decidiu o 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.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

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 disso, no caso em exame, não há que se falar em homologação do lançamento e, sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, o que foi rigorosamente observado, uma vez que a Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 23/12/15 (fls. 68).

Conclui-se assim, que inexistente a decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de efetuar o lançamento relativo ao exercício de 2010.

Na peça de Defesa, encerradas as alegações quanto a decadência do direito da Fiscalização em constituir o crédito tributário, supramencionado, defende os procedimentos adotados pela empresa, concentrando suas alegações em duas linhas principais, “a legitimidade dos créditos apropriados e o próprio direito da Autuada em

fazer o creditamento”, bem como a aplicação das regras dos arts. 34 e 35 do Anexo XV do RICMS/02, oriundas do AJjuste SINIEF 04/93, às operações objeto da autuação.

Cita o art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, em que se encontram descritas as hipóteses em que o imposto devido por substituição tributária (ST) poderá ser devolvido, aduzindo que não se trata da hipótese de devolução ou retorno de mercadoria, situação que é abordada e disciplinada pelos arts. 34 a 36 do mesmo Anexo XV.

Entende que o art. 23 do Anexo XV se reporta apenas aos casos em que o fato gerador presumido não ocorreu (no caso, a saída subsequente dentro de Minas Gerais).

Aduz que as situações de devolução ou retorno de mercadoria “ainda não entregue” não se amoldam nas situações do art. 23 do Anexo XV, na medida em que a operação que daria ensejo à incidência do ICMS/ST não se consolidou.

Sustenta que as operações de devolução ou retorno de mercadorias estão submetidas a regras próprias dos arts. 34 a 36 do Anexo XV, derivadas das previsões contidas no Ajuste SINIEF 04/93.

Defende que, em havendo a aplicação do art. 34 do Anexo XV, caberia ao sujeito passivo por substituição tributária lançar o documento relativo à devolução ou retorno no livro Registro de Entradas, conforme as demais disposições ali constantes e no art. 35 do retromencionado Anexo.

Dessa forma, reconhece o lançamento que fez a crédito do ICMS/ST “recuperado” das operações de devolução e retorno em GIA/ST, tudo conforme os dispositivos do RICMS/02 antes citados e conforme o Ajuste SINIEF 04/93.

Argumenta que as disposições do Ajuste SINIEF são imperativas e vinculam todos os estados da federação signatários, sob pena de criar-se um ambiente de total insegurança, na forma da Lei Complementar 24/75.

Refuta a aplicação das orientações contidas na Consulta de Contribuinte SEF/MG nº 58/14, por não se tratarem, as operações autuadas, de devolução de mercadorias com defeito não identificado no momento do recebimento.

Elenca que nas operações dos autos, as devoluções ou retornos se deram por diferentes motivos, entre eles: erro no faturamento das mercadorias, incluindo neste item os erros de eleição de destinatário, erros nas quantidades enviadas, erro no preço e na descrição do produto, defeito ou avaria na mercadoria durante o transporte e mercadoria trocada.

Justifica que não houve a emissão de carta de correção para muitas dessas hipóteses devido ao fato de que, com o advento da nota fiscal eletrônica, há necessidade de emissão de uma nota fiscal de devolução.

Exemplifica 30 (trinta) situações, e ressalta que o intervalo de tempo entre a emissão da nota fiscal de saída da Volvo do Brasil Veículos Ltda e a nota fiscal de devolução é pequeno, de poucos dias. Anexa cópias das notas fiscais, além de documento intitulado “Reclamação RRP” de controle interno (Anexo I).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega que o procedimento de sistemática de conta corrente que a Volvo do Brasil Veículos Ltda. mantém com suas concessionárias permite a neutralização financeira das operações em análise, implicando no não-pagamento pela concessionária ou na inexistência de transferência de ônus financeiro para a substituta tributária.

Anexa demonstrativo (Anexo II), no qual pretende configurar, para a totalidade das informações, dados das notas fiscais de devolução, da nota fiscal original, número da RRP e motivo da devolução.

Sustenta que pertence à Autuada a legitimidade para promover o creditamento e, admitir o contrário, seria promover o enriquecimento ilícito, em afronta aos princípios da não-cumulatividade, da moralidade administrativa e da vedação ao enriquecimento ilícito do Erário.

Passa a combater a aplicação cumulativa das penas impostas, quais sejam a de revalidação em dobro 100% (cem por cento) do valor do imposto devido e a isolada 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido.

Afirma que a conduta mais ampla é a falta de pagamento do imposto que absorve a conduta menor, que é a apropriação indevida de crédito.

Invoca o princípio da consunção, também chamado de princípio da absorção, em que a conduta infratora fim absorve a conduta meio.

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que o estorno dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias de clientes, objeto da autuação, ocorreu por descumprimento dos arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02 e da Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 81/93, o qual, tendo sido firmado entre os estados e o Distrito Federal, estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária.

A legislação tributária de Minas Gerais que rege a matéria assim dispõe:

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.

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I - saída para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação;

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

§ 1º O valor a ser restituído corresponderá:

I - ao valor do imposto retido, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria diretamente daquele que efetuou a retenção;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - ao valor do imposto recolhido, no caso em que o contribuinte tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento;

III - ao valor corretamente informado na nota fiscal a título de reembolso, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria de contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento.

§ 2º Não sendo possível estabelecer correspondência entre a mercadoria que motivou restituição e seu respectivo recebimento, a restituição será efetuada com base no valor do imposto retido, recolhido ou informado, conforme o caso, correspondente às últimas entradas anteriores ao ato ou fato que lhe deu causa.

§ 3º Na hipótese de saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, o Fisco poderá exigir do remetente a comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário.

§ 4º Nas hipóteses de redução de base de cálculo ou de redução de alíquota, após a retenção ou pagamento do imposto devido a título de substituição tributária, o valor do imposto recolhido a maior será restituído ao contribuinte, relativamente às mercadorias em estoque no dia anterior à vigência da redução da base de cálculo ou da nova alíquota.

§ 5º Na hipótese de perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda, o contribuinte deverá comprovar o fato.

Art. 24. O valor do imposto poderá ser restituído mediante:

I - ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;

II - abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, em se tratando de combustível derivado de petróleo, o ressarcimento será efetivado junto ao fornecedor da mercadoria.

§ 2º O disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica nas hipóteses em que o imposto deva ser recolhido até o momento da entrada da mercadoria no Estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§3º O contribuinte que adquirir mercadoria relacionada no item 43 da Parte 2 deste Anexo de contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento e destiná-la a órgão da Administração Pública Estadual Direta, suas fundações e autarquias, com a isenção prevista no item 136 da Parte 1 do Anexo I, poderá adotar modalidade de restituição estabelecida em resolução do Secretário de Estado de Fazenda, alternativamente ao procedimento disposto nesta subseção.

Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte entregará arquivo eletrônico contendo os registros "10", "11", "88STES", "88STITNF" e "90", observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII.

(...)

Art. 27. Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte emitirá nota fiscal tendo aquele como destinatário e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de ressarcimento, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

§ 1º A nota fiscal de que trata o caput conterà, nos campos próprios, as seguintes indicações, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto:

I - nome, endereço e números de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e no CNPJ do sujeito passivo por substituição;

II - como natureza da operação: "Ressarcimento de ICMS";

III - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de ressarcimento;

b) a expressão: "Ressarcimento de ICMS/ST - art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS".

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de ressarcimento, será escriturado:

I - pelo emitente, no livro Registro de Saídas, nas colunas Documentos Fiscais e Observações, fazendo constar nesta a seguinte expressão: "Ressarcimento de ICMS/ST";

II - pelo destinatário, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à apuração do imposto por substituição tributária devido a este Estado, no quadro Outros Créditos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou Imposto Creditado, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Ressarcimento de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

Art. 28. Na hipótese de restituição mediante abatimento de imposto devido pelo contribuinte a título de substituição tributária, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal.

§ 1º A nota fiscal de que trata o caput deverá conter, nos campos próprios, as seguintes indicações, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto:

I - como natureza da operação: "Restituição de ICMS/ST";

II - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de restituição;

b) a expressão: "Restituição de ICMS/ST- art. 28 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS".

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de restituição, será escriturado pelo emitente, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à apuração do imposto por substituição tributária devido a este Estado, no quadro Outros Créditos, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por restituição de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

Art. 29. Na hipótese de restituição mediante creditamento na escrita fiscal, o contribuinte emitirá nota fiscal em seu próprio nome e a apresentará à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para autorização de restituição, que será exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

§ 1º A nota fiscal de que trata o caput deverá conter, nos campos próprios, as seguintes indicações, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto:

I - como natureza da operação: "Restituição de ICMS/ST";

**II** - no campo Informações Complementares da nota fiscal:

a) o valor do imposto objeto de restituição;

b) a expressão: "Restituição de ICMS/ST - art. 29 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS".

§ 2º O documento fiscal de que trata este artigo, após a autorização de restituição, será

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

escriturado pelo emitente, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha destinada à apuração do imposto devido por suas próprias operações ou prestações, no quadro Outros Créditos, lançando no campo Observações a expressão: "Crédito por Restituição de ICMS/ST no valor de R\$ (indicação do valor)".

Art. 30. Em se tratando de restituição por motivo de saída da mercadoria para estabelecimento de contribuinte situado em outra unidade da Federação, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da entrega do demonstrativo ou dos registros apresentados para demonstrar o imposto a ser restituído, deverá o contribuinte apresentar cópia da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais, relativamente ao imposto retido em favor da unidade da Federação destinatária, se for o caso.

Parágrafo único. Para efeitos da restituição do ICMS prevista neste Capítulo, é vedado visar documento fiscal para o contribuinte que deixar de cumprir a obrigação prevista neste artigo, até sua regularização.

Art. 31. O visto no documento fiscal emitido para fins de restituição do imposto não implica o reconhecimento da legitimidade dos créditos nem homologa os lançamentos efetuados pelo contribuinte.

(Grifou-se)

O teor da Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 81/93, do qual os estados de Minas Gerais e Paraná são signatários, prevê o ressarcimento da substituição tributária nas operações interestaduais, bem como a possibilidade de que cada estado disponha sobre o modo de ressarcimento dessas operações:

Cláusula terceira - Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.

§ 1º O estabelecimento fornecedor de posse da nota fiscal de que trata o caput desta cláusula, visada na forma do § 5º poderá deduzir o valor do imposto retido, do próximo recolhimento à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.

§ 2º Em substituição a sistemática prevista nesta cláusula, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido, não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição do respectivo produto pelo estabelecimento.

§ 4º Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando da última aquisição do produto pelo estabelecimento proporcional à quantidade saída.

§ 5º A nota fiscal emitida para fim de ressarcimento deverá ser visada pelo órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se o contribuinte, acompanhada de relação discriminando as operações interestaduais.

§ 6º A critério do fisco de cada unidade federada, a relação prevista no parágrafo anterior poderá ser apresentada em meio magnético.

§ 7º As cópias das GNR relativas às operações interestaduais que geraram o direito ao ressarcimento serão apresentadas ao órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se o contribuinte, no prazo máximo de 10 (dez) dias após o pagamento;

§ 8º Na falta de cumprimento do disposto no parágrafo anterior, os órgãos fazendários não deverão visar nenhuma outra nota fiscal de ressarcimento do contribuinte omissa, até que se cumpra o exigido.

Conforme se depreende da legislação supratranscrita, havendo aplicação da substituição tributária sobre a mercadoria e ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, existe a confirmação de que o fato gerador presumido não ocorreu, possibilitando ao substituído o direito a se restituir do ICMS/ST recolhido a favor da unidade da Federação de destino da mercadoria, *in casu*, Minas Gerais bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente (substituto), nos termos do art. 23, inciso I da Parte 1 do Anexo XV e art. 66, § 10, ambos do RICMS/02.

O direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação, compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez que foi ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção. Assim, somente ele poderá pleiteá-la junto ao seu estado.

Nessa situação, como houve a tributação sem a realização do fato gerador presumido, a legislação do estado de Minas Gerais, disciplina, no art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 supratranscrito, as hipóteses de ressarcimento do tributo pago anteriormente.

Optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, o contribuinte terá que emitir nota fiscal, exclusiva para esse fim, tendo como destinatário o contribuinte substituto tributário escolhido, desde que esteja

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS, e ainda, que cumpra todas as formalidades estabelecidas na legislação mineira.

A referida nota fiscal será apresentada à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito para fins de autorização do ressarcimento, a ser exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

O contribuinte substituto de posse da nota fiscal, visada pela Delegacia Fiscal, poderá creditar-se do ICMS/ST das operações de devoluções, abatendo do próximo recolhimento do imposto devido a Minas Gerais.

Ressalta-se que o contribuinte substituto, *in casu*, a Volvo do Brasil Veículos Ltda somente poderá abater o valor do imposto por substituição devido a Minas Gerais se estiver de posse da nota fiscal de ressarcimento do substituído mineiro.

Cumpra ainda registrar, que todos os procedimentos narrados são de cumprimento anterior ao lançamento do crédito, uma vez que este somente poderá ser escriturado pelo substituto após o visto previsto no art. 27, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

A Fiscalização, fundamentada no dispositivo legal retromencionado, considerou que a Autuada descumpriu as regras previstas para o aproveitamento de créditos oriundo de devoluções de mercadorias em operações interestaduais e efetuou o estorno dos créditos apropriados diretamente nas GIAS/ST.

Conforme sustenta a Fiscalização, em diretriz contrária à Impugnante, considera corretos seus procedimentos, invocando a aplicação das regras dos arts. 34 e 35 do Anexo XV do RICMS/02, oriundas do Ajuste SINIEF 04/93, às operações atuadas:

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

I - lançará no livro Registro de Entradas:

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

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

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

Parágrafo único. Tratando-se de contribuinte que utilize o sistema de processamento eletrônico de dados, os valores relativos ao imposto retido e à respectiva base de cálculo a que se refere a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alínea "b" do inciso I do *caput* deste artigo serão lançados na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum "Substituição Tributária" ou o código "ST".

Art. 35. O sujeito passivo por substituição apurará os valores relativos ao imposto retido, no último dia do respectivo período, no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), em folha subsequente à destinada à apuração relacionada com as suas operações próprias, com a indicação da expressão "Substituição Tributária", utilizando, no que couber, os quadros "Débito do Imposto", "Crédito do Imposto" e "Apuração dos Saldos", observado o seguinte:

I - o valor totalizado do ICMS retido de que trata o inciso III do *caput* do art. 33 desta Parte será lançado no campo Por Saídas com Débito do Imposto;

II - o valor totalizado do ICMS retido de que trata o inciso II do *caput* do art. 34 desta Parte será lançado no campo Por Entradas com Crédito do Imposto.

Parágrafo único. Em se tratando de operações interestaduais, o registro far-se-á em folha subsequente à das operações internas, pelos valores totais, detalhando os valores relativos a cada unidade da Federação nos quadros "Entradas" e "Saídas", nas colunas "Base de Cálculo" (para base de cálculo do imposto retido), "Imposto Creditado" e "Imposto Debitado" (para imposto retido), identificando a unidade da Federação na coluna "Valores Contábeis".

A Fiscalização fez uma análise acurada das operações de devolução que originaram os creditamentos autuados, uma vez que a interpretação dada pela Autuada, ao não efetuar a devida distinção entre devoluções e retorno integral de mercadoria não entregue, objetiva a atribuição de uma suposta legalidade aos procedimentos autuados.

Explica que, após a constatação da existência de lançamentos mensais de valores no campo "VRDEVOLUÇÃO" nas GIAS/ST transmitidas mensalmente, intimou a Autuada (fls. 02) a esclarecer a origem desses valores e, solicitou a apresentação da planilha demonstrativa dos valores creditados de acordo com a motivação dos creditamentos, entre outras informações, veja-se:

- valores originados de notas fiscais de emissão própria, emitidas quando do retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário e;

- valores originados de notas fiscais de devolução em notas fiscais de emissão de terceiros.

Foi, ainda, solicitado o envio de cópias de notas fiscais de ressarcimento, caso existentes.

A resposta apresentada pela Autuada, (fls. 06/10) é que a quase totalidade dos valores creditados se originavam de operações de devoluções de mercadorias, por meio de notas fiscais emitidas pelos seus clientes. Apenas uma pequena parcela de créditos originou-se de devoluções integrais de mercadorias não entregues ao destinatário, o que no dia-a-dia das empresas dá-se o nome de “bate-e-volta” e que foi consignado como sendo “entradas próprias”.

Não houve, entretanto a apresentação de notas fiscais de ressarcimentos.

Na planilha sintética acostada aos autos (fls. 08/10), a Impugnante demonstra os valores totais creditados na GIA/ST, desdobrando esses valores, apontando a parte relativa aos valores originários de notas fiscais de devolução emitidas por seus clientes, e aqueles relativos às entradas próprias.

Portanto, uma vez que evidenciadas as distintas modalidades de devolução que ocorreram no período fiscalizado, a Fiscalização evidenciou no Auto de Infração que as operações de devolução originadas de nota fiscal de emissão própria não foram objeto de exigências fiscais, mas somente os creditamentos originados em devoluções acobertadas por notas fiscais emitidas pelas concessionárias foram objeto de autuação. Isso devido ao fato da Autuada não ter dado à essas a interpretação contida no art. 23, inciso I do Anexo XV do RICMS.

Os creditamentos oriundos de notas fiscais de entradas de emissão própria, ou “bate-e-volta” não foram objetos de autuação.

O retorno integral refere-se à hipótese de não recebimento da mercadoria pelo contribuinte destinatário e deverá ser acobertado pela mesma nota fiscal que acobertou a saída, nos termos do art. 78, *caput* e inciso I do parágrafo único do RICMS/02:

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

(...)

Parágrafo único. Na hipótese do *caput*:

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

Registra a Fiscalização, que somente nessa hipótese, deverá ser observado o art. 34 da Parte 1 do Anexo XV que exige, por consequência, o cumprimento do disposto no art. 78, ambos do RICMS/02. O qual deixa claro que o procedimento refere-se ao retorno integral de mercadoria não entregue, ou seja, devolução do tipo “bate-e-volta”.

Ocorre que não é o caso dos autos.

As operações autuadas preencheram todas as etapas da circulação física, deram entrada no estabelecimento do destinatário, tendo este, a partir dessa data, a sua propriedade, ou seja, houve a circulação jurídica da mercadoria e, somente após, a emissão de uma nova nota fiscal, desta vez de devolução.

Sendo assim, não há que se falar na aplicação das regras dos art. 34 e 36 do Anexo XV do RICMS/02, originadas do Ajuste SINIEF 04/93, nem tampouco do art. 78 e seus incisos do RICMS/02.

Conforme sustenta a Fiscalização, considerando que as devoluções das mercadorias por parte dos clientes - contribuintes mineiros - configuram-se operações interestaduais entre Minas Gerais e Paraná, há que se observar o Convênio ICMS 81/93, especialmente sua cláusula terceira supratranscrita, a qual prevê o ressarcimento da substituição tributária àqueles, bem como a possibilidade de que cada estado possa dispor sobre o modo de ressarcimento destas operações.

Na hipótese de ocorrência de alguma das hipóteses previstas no art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, com mercadoria sujeita à substituição tributária, o estabelecimento que recebeu a mercadoria poderá ser restituído do imposto pago, já que o fato gerador presumido subsequente não irá se concretizar.

No caso dos autos, as devoluções interestaduais realizadas pelas concessionárias enquadram-se no inciso I do art. 23 do dispositivo legal acima.

A Fiscalização aponta que as operações de devolução de mercadorias pelas concessionárias são reconhecidas, o que é questionado são os procedimentos que legitimariam o ressarcimento do ICMS/ST, que no caso não foram observados, pois os valores de ICMS/ST lançados a crédito na conta-gráfica não possuem lastro documental – nota fiscal de ressarcimento – e, nem tampouco, autorização da Fiscalização.

Observa-se que essa matéria já teve entendimento devidamente firmado pela Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), na resposta à Consulta de Contribuinte nº 066/12, a seguir transcrita em parte:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 066/12

CONSULENTE: Tracbel S.A.

(...)

1 e 2 – Nas operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido, mediante substituição tributária, pelo remetente, em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este estado, a consulente terá direito a se restituir do icms/st recolhido a favor de minas gerais, bem como a se creditar do icms relativo à operação própria do remetente, nos termos do inciso I do Art. 23 da Parte 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66, todos do RICMS/02, haja vista a inoccorrência do fato gerador presumido.

Optando por se ressarcir junto ao fornecedor, a Consulente deverá observar os procedimentos previstos no art. 27 da Parte 1 do Anexo referido, onde se encontra prevista a emissão de nota fiscal na qual tal fornecedor deve figurar com destinatário, documento fiscal este que deverá ser apresentado à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Delegacia Fiscal a que estiver circunscrita a Consulente, para fins de autorização do ressarcimento, a ser exarada na própria nota fiscal, ou no respectivo DANFE.

(...)

Muito bem observou a Fiscalização que, coincidentemente, a Consulente acima é uma das clientes da Impugnante, tendo praticado operações de devolução conforme planilha fornecida ao Fisco por ocasião da intimação (fls. 33 e 37).

No mesmo sentido a Consulta 113/15, abaixo transcrita em parte:

(...)

Nas operações envolvendo devolução de mercadoria adquirida em operação interestadual, cujo imposto tenha sido retido mediante substituição tributária pelo remetente, em decorrência de convênio ou protocolo firmado por este Estado, a Consulente terá direito a se restituir do ICMS/ST recolhido em favor do Estado de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente, nos termos do inciso I do art. 23 da Part. 1 do Anexo XV e § 10 do art. 66, todos do RICMS/02, haja vista a inocorrência do fato gerador presumido.

Nesse caso, a Consulente, como substituída, poderá pleitear a restituição do ICMS/ST relativo à operação, através de uma das modalidades previstas na Part. 1 do Anexo XV do RICMS/02: ressarcimento (art. 27), abatimento (art. 28) ou creditamento (art. 29).

Conforme evidenciado pela Fiscalização, a Impugnante cita a Consulta de Contribuintes nº 58/14, porém refuta a aplicação dos fundamentos nela expostos, por entender que o fato motivador pelo qual se deram as devoluções, no caso da consulente, são divergentes se comparados àqueles que motivaram as operações autuadas:

### CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 058/2014

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA COM DEFEITO – PROCEDIMENTOS – Nas devoluções em operações internas de mercadoria sujeita a ST, deve ser destacado no documento fiscal apenas o ICMS/OP, sendo o ICMS/ST informado no campo “Informações Complementares”. Nas devoluções em operação interestadual, será destacado o ICMS/OP, devendo ser observadas as disposições do art. 22 e seguintes da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 para restituição do ICMS/ST.

Aduz a Fiscalização que a fundamentação legal contida na solução da supramencionada Consulta está relacionada com os procedimentos a serem observados

nos casos de devolução de mercadorias sujeitas à ST em operações interestaduais, abordando, inclusive, a restituição do ICMS/ST.

Essas operações estão tipificadas na hipótese de incidência contida no art. 23, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, sendo o motivo pelo qual ocorreram as referidas devoluções indiferente para a aplicação das normas relacionadas à restituição do ICMS/ST.

Por essa razão, o trabalho fiscal levou em consideração a inexistência de autorização para o creditamento levado a efeito pela Impugnante, nos termos do *caput* do art.27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, conforme demonstra a Fiscalização, não poderia a Autuada valer-se automaticamente do ICMS/ST das mercadorias devolvidas por terceiros, primeiramente, porque se ampara em um direito que não é seu em essência e, segundo, porque não possui nenhuma nota fiscal de ressarcimento que autorize o crédito apropriado, o qual, se cumpridas as exigências legais, poderia ter sido utilizado para abatimento da substituição tributária devida a Minas Gerais.

A Fiscalização esclarece, ainda, que os motivos ou o tempo decorrido entre a entrada e a saída da mercadoria dizem respeito, antes de tudo, aos entendimentos comerciais firmados entre vendedor e adquirente, importando apenas que as partes envolvidas observem a legislação que rege a matéria para todos os fins tributários.

Corretamente observa, também, que os Demonstrativos intitulados “Anexo I” e “Anexo II”, juntamente com as cópias das notas fiscais de venda e das devoluções, somente confirmam o trabalho fiscal.

Não subsiste, ainda, a afirmação de que foi a Autuada quem, efetivamente, suportou o ônus financeiro da tributação. Apesar da alegação não ter sido comprovada, mas ainda que fosse, o creditamento direto do imposto nas GIAs/ST seria indevido, pois não houve a autorização da Fiscalização para nenhuma das modalidades de restituição previstas nos arts. 27 a 29 do Anexo XV do RICMS/02.

Observa-se que os créditos de ICMS/ST lançados na escrita da Impugnante não possuem nenhum lastro documental e, nem tão pouco autorização pela unidade de circunscrição do contribuinte substituído, infringindo, indiscutivelmente, toda legislação que trata da matéria.

Diante disso, a Autuada somente poderia abater o valor do imposto por substituição devido a Minas Gerais se tivesse sido eleita pelo substituído mineiro e de posse da nota fiscal de ressarcimento para ela emitida.

Considerando, assim, que nenhuma das condições legais foram cumpridas, não restam dúvidas quanto a infringência à legislação tributária, uma vez que a adotou procedimento próprio para o aproveitamento de créditos oriundos de operações de devolução ao arrepio das previsões legais.

No que diz respeito à exigência cumulativa de multas de revalidação e isoladas, não cabe razão à Defesa, que alega tratar-se do que se denomina princípio da consunção, em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) majorada em 100% (cem por cento), por força do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75, refere-se ao descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Autuada.

Já a penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento de crédito indevido, descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada obteve autorização do Poder Judiciário deste estado, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Assim, ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

Cumpra ainda destacar que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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;

Relativamente ao pedido de aplicação do permissivo legal previsto no do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75 para o cancelamento da multa isolada, o benefício não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pode ser aplicado ao caso presente em razão da vedação constante nos itens 3 e 5 do § 5º, senão veja-se:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

(...)

5) de aproveitamento indevido de crédito;

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Dessa forma, observa-se que as infrações cometidas restaram devidamente comprovadas nos autos, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências anteriores a 22/12/10, com base no art. 150 § 4º do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Michelle Heloise Akel e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Timo Alves. Participaram do julgamento, além dos signatários e, do Conselheiro parcialmente vencido, a Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora).

**Sala das Sessões, 21 de junho de 2016.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**

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

---

Acórdão:	22.178/16/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000406405-05	
Impugnação:	40.010139833-93	
Impugnante:	Volvo do Brasil Veículos Ltda	
	IE: 074275474.00-63	
Proc. S. Passivo:	Heloisa Guarita Souza/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/10 a 31/10/15, em razão da constatação de apropriação indevida por parte da Impugnante de créditos de ICMS/ST oriundos de devoluções de mercadorias por parte das concessionárias mineiras, sem a observância dos requisitos legais estabelecidos nos arts. 22 a 24 e 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e Cláusula Terceira do Convênio ICMS 81/93.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro (100% do valor do imposto) prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Entendo que nos presentes autos, operou-se a decadência, pelos motivos expostos a seguir.

Numa primeira vertente, deve ser analisada a possibilidade da decadência do direito da Fiscalização cobrar as exigências, relativamente aos fatos geradores até dezembro de 2010, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

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

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Em decisão de 19/10/10, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

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

AGRg NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

**ACÓRDÃO**

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

Porém, a decisão ora destacada foi levada novamente a apreciação, em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO REsp 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário até dezembro de 2010, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências do Auto de Infração até 22/12/10, encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que o Sujeito Passivo foi intimado da lavratura do Auto de Infração em 23/12/15 (fls. 68).

Posto isso, julgo pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências fiscais até 22/12/10, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

**Sala das Sessões, 21 de junho de 2016.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**