

Acórdão: 2.841/03/CE Rito: Ordinário  
Recurso de Revista: 40.050109561-86  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Organizações Imperial Ltda  
Proc. S. Passivo: Mara Rúbia Pedrosa/Outros  
PTA/AI: 01.000012846-12  
Inscr. Estadual: 062.540065.0057 (Autuada)  
Origem: DF/Belo Horizonte

**EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO - SUBFATURAMENTO – ARBITRAMENTO - Acusação de emissão de documentos fiscais consignando valores inferiores aos reais das operações, no período de janeiro/92 a março/94. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capitulada no inciso VII, artigo 55, Lei 6763/75. A partir da comprovação do ilícito em relação a 7 (sete) documentos fiscais, o Fisco procedeu ao arbitramento de valores, para efeito das exigências fiscais, referente às operações tributadas no período de 01.01.92 a 31.03.94. Arbitramento realizado em desacordo com o artigo 79 do RICMS/91. Manutenção das exigências referentes àqueles 7 (sete) documentos, além de outros 47 (quarenta e sete), nos quais restou inequivocamente comprovada a infração. Infração parcialmente caracterizada. Exigências mantidas em parte, conforme decisão da Câmara antecedente, uma vez não conhecido o Recurso de Revista interposto pela FPE, quanto a esta irregularidade.**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DEVOLUÇÃO IRREGULAR - Argüição fiscal de que a Autuada não cumpriu os requisitos necessários para o aproveitamento de créditos do imposto nas operações de devolução de mercadorias, no período de janeiro/92 a março/94. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação. Infração caracterizada, devendo ser reformada a decisão da Câmara *a quo*.**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR - Constatado apropriação a maior de crédito do imposto em outubro de 1993 face à não observância da conversão da moeda. Infração reconhecida pelo sujeito passivo, não obstante ter sido recolhido apenas parte do crédito tributário correspondente. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação. Infração plenamente caracterizada. Matéria não objeto de Recurso.**

**ICMS - ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA - CANCELAMENTO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - DIVERGÊNCIA DE VALOR - Constatado cancelamento de notas fiscais em desacordo com o artigo 201 do RICMS/91, além de divergências de valores entre o Livro Registro de Apuração**

do ICMS e o Demonstrativo Mensal de Apuração (DMA), no período de janeiro/92 a março/94. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação, referente ao cancelamento irregular, e Multa Isolada, referente à divergência de valores, capitulada, no inciso IX, artigo 54, Lei 6763/75. Infrações plenamente caracterizadas. Exigências mantidas. Matéria não objeto de Recurso.

Recurso de Revista conhecido em relação ao estorno de crédito por maioria de votos, e provido, pelo voto de qualidade.

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre: - aproveitamento indevido de créditos referentes a devoluções de mercadorias sem observância dos pressupostos regulamentares da matéria; - cancelamentos irregulares de notas fiscais de saídas; - divergências de valores entre o Livro Registro de Apuração do ICMS e o Demonstrativo Mensal de Apuração (DMA); - aproveitamento a maior de crédito do imposto em outubro de 1993, face à não observância da conversão da moeda; - emissão de documentos fiscais com valores inferiores aos reais da operação.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 15.774/02/3.<sup>a</sup>, por unanimidade de votos, manteve parcialmente as exigências fiscais de ICMS, MR (100%) e MI (40%), para considerar: - as reformulações do crédito tributário realizadas pelo Fisco (fls. 13.220/13.222 e 13.707/13.708); - para efeito das exigências relacionadas à acusação de subfaturamento, apenas as 54 (cinquenta e quatro) Notas Fiscais discriminadas às fls. 13.873/13.877, cujo subfaturamento restou, inequivocamente, comprovado nos autos; - abater do crédito tributário o recolhimento efetuado através de DAE de fls. 311; - excluir as exigências fiscais de estorno de créditos referentes às devoluções irregulares, com fulcro no art. 112, II, do CTN.

Inconformada, a Recorrente (FPE), interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, o Recurso de Revista de fls. 13.999/14.017, afirmando que a decisão diverge de outras prolatadas por este Órgão, apontando como paradigmas para a 1<sup>a</sup> irregularidade os Acórdãos n.ºs 14.098/99/1<sup>a</sup>, 13.527/99/1<sup>a</sup>, 2.232/00/CE e 14.649/01/2<sup>a</sup> e para a 2<sup>a</sup> irregularidade os Acórdãos n.ºs 978/00/5<sup>a</sup> e 13.629/00/2<sup>a</sup>.

A Recorrida, também tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, contra-arrazoa o recurso interposto (fls. 14.062/14.067), requerendo, ao final, o seu não conhecimento e o não provimento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 14.068/14.073, opina, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revista interposto e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

**DECISÃO**

**DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no inciso II do art. 138 da CLTA/MG, cumpre verificar o atendimento, também, da condição estatuída no inciso I do citado dispositivo legal.

O Acórdão nº 14.098/99/1ª trata, dentre outras irregularidades, do aproveitamento indevido de créditos do ICMS, decorrente de devoluções irregulares. Consta da decisão (fl. 14.034), que no caso de devolução integral de mercadoria, a recuperação do imposto é permitida desde que sejam observados os requisitos legais previstos no parágrafo único, item 1, do artigo 151 e parágrafo único do artigo 221, ambos do RICMS/91, a saber:

1) a nota fiscal que acobertou o retorno deve conter o visto do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador;

2) o transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, devem consignar no verso da nota fiscal que acobertou a saída da mercadoria o motivo pelo qual esta não foi entregue, e, sendo o destinatário contribuinte, deve apor na mesma seu carimbo de CGC.

A decisão foi que as notas fiscais anexadas aos autos por amostragem demonstram que a Autuada não observou os referidos dispositivos legais, razão pela qual a exigência deve prevalecer.

Este Acórdão é divergente do recorrido, porque considerou que para a apropriação de crédito é necessário o cumprimento das condições previstas no dispositivo legal e o caso em análise, não observou todos os requisitos exigidos.

Conforme consta da decisão recorrida (fl. 13.992), “verifica-se que em todos os documentos fiscais que acobertaram o transporte de retorno das mercadorias não entregues aos destinatários existe carimbo padronizado da Autuada esclarecendo o motivo do retorno. Em algumas notas fiscais existem carimbos do Fisco tanto na ida quanto na volta, além de existirem em alguns documentos a declaração, não obrigatória, do destinatário informando sobre a devolução da mercadoria”. Documentos acostados às fls. 623 a 792 (Anexo 2).

Portanto, os documentos fiscais não contêm **a declaração do transportador da mercadoria**, datada e assinada, consignando o motivo pelo qual esta não foi entregue, tal como estabelece o dispositivo acima mencionado, como condição para aproveitamento de crédito, assim como falta carimbo do Posto Fiscal em alguns documentos.

No caso dos autos não se aplica a Deliberação nº 04/02, do CC/MG, posto que o não conhecimento do Recurso de Revista, nos termos da referida Deliberação,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

somente se dá na hipótese do Recurso de Revista versar exclusivamente sobre questões referentes ao disposto no art. 112 do CTN (art. 3º da CLTA/MG) e outros dispositivos citados. Ocorre que o sustentáculo do Recurso de Revista são os acórdãos paradigmas, sendo certo, portanto, que tais decisões paradigmas é que não podem estar fundadas nos dispositivos mencionados no diploma deliberativo.

Os demais Acórdãos indicados como divergentes, nºs 13.527/99/1ª (fl. 14.038), 1.232/00/CE (fls. 14.041 e 14.045/14.046) e 14.649/01/2ª (fls. 14.049 e 14.052), também são paradigmas, uma vez que consta nos mesmos a necessidade de cumprimento das formalidades regulamentares pertinentes à devolução de mercadorias, para aproveitamento de crédito.

Quanto à exclusão do crédito tributário referente às operações subfaturadas, contestada pela Recorrente, sendo mantidas apenas aquelas relacionadas com o subfaturamento de 54 notas fiscais discriminadas às fls. 3.873/3.877, os Acórdãos apontados, nºs 978/00/5ª e 13.629/00/2ª, não se prestam como paradigmas, pois as decisões abordam a questão de forma distinta da decisão recorrida.

A 1ª decisão refere-se a subfaturamento decorrente de desconto fictício, sendo mantido o lançamento fiscal, tendo em vista provas documentais de que os descontos eram pagos pelos destinatários das mercadorias (fl. 14.053) e a 2ª decisão refere-se a documentos fiscais consignando valores subfaturados em relação aos preços efetivamente praticados pela própria Autuada. Os valores das operações foram arbitrados pelo Fisco, utilizando-se como parâmetro o preço praticado pela própria Autuada em outras notas fiscais emitidas no mesmo período, para os mesmos produtos.

Ocorre que na decisão recorrida, o subfaturamento restou comprovado apenas em relação a alguns documentos fiscais e o arbitramento foi efetuado em desacordo com o artigo 79 do RICMS/91.

Diante do exposto, reputa-se atendida a condição do inciso I do art. 138 da CLTA/MG, com cumprimento da exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no *caput* do referido artigo, no tocante à irregularidade de aproveitamento indevido de crédito, tendo em vista a devolução irregular de mercadorias. Via de consequência, configuram-se os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revista, para a infração retromencionada.

### DO MÉRITO

Preliminarmente há de se destacar que, em face do conhecimento parcial do Recurso de Revista, a abordagem de mérito se restringirá à exigência de aproveitamento indevido de crédito, tendo em vista a devolução irregular de mercadorias. E, examinando a matéria, verifica-se que a decisão recorrida merece reforma.

Os artigos 151, parágrafo único e 221, parágrafo único, ambos do RICMS/91, estabelecem as formalidades a serem observadas pelo Contribuinte para recuperar o crédito, exigindo:

**Art. 151** - O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente pago, deverá:

I) emitir nota fiscal na entrada, fazendo referência à nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria;

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

III - manter arquivada, pelo prazo legal, a 1ª via da nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, anotando a ocorrência na via presa ao bloco.

Parágrafo único - A recuperação do imposto somente será possível no caso em que:

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

2) o contribuinte tenha observado o disposto no artigo 221.

Art. 221 - No retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário, o transporte será acobertado pela mesma nota fiscal que acobertou a sua saída, observado o disposto no § 2º do artigo 304.

Parágrafo único - **O transportador** e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignarão no verso da nota fiscal que acobertou a saída da mercadoria o motivo pelo qual esta não foi entregue, e, sendo o destinatário contribuinte, aporá na mesma seu carimbo de CGC. (Grifo nosso).

Portanto, pela legislação de regência, a recuperação do crédito encontra-se vinculada ao cumprimento de todas as hipóteses elencadas nos dispositivos transcritos, de forma cumulativa, desde que possível, como no caso do item "1", do parágrafo único do art. 151.

Em relação ao disposto no parágrafo único do art. 221, a correta interpretação é a de que o transportador está sempre obrigado a prestar a declaração no verso do documento fiscal, e, é lógico, tal declaração deverá ser firmada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigatoriamente no local de destino da mercadoria. Já em relação ao destinatário, a declaração também deverá ser prestada, sendo certo que a expressão “sempre que possível” refere-se à hipótese de não ser encontrado o destinatário.

A defesa e a decisão recorrida mencionam a existência de carimbos no verso de todos os documentos fiscais, com menção dos fatos que ensejaram a devolução das mercadorias. De fato, carimbos existem, mas não foram apostos pelos transportadores.

Como se pode perceber, pelo que dos autos constam, os carimbos foram apostos por funcionários da empresa Autuada, no próprio estabelecimento sediado em Belo Horizonte, situação essa admitida pelo sócio da empresa, segundo afirmação do Fisco em sua manifestação e documento de fls. 13.823. E é evidente que foram apostos no estabelecimento, pois o contrário resultaria admitir que cada transportador portava um carimbo padronizado. E, ainda assim, mesmo que fosse esta a verdade, careceria a identificação completa do declarante, sob pena de invalidá-la.

Contrariando a defesa, cópia das Carteiras de Trabalho dos motoristas contratados pela Autuada, juntadas aos autos às fls. 332/334, demonstram que não foram os motoristas que apuseram as assinaturas constantes no verso dos documentos fiscais.

Por outro lado, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, os autos contêm elementos indicativos que apenas as notas fiscais retornaram ao estabelecimento, para fins de crédito do imposto, sendo que as mercadorias foram regularmente entregues aos adquirentes. Dentre tais documentos podemos destacar:

a) - mercadorias encaminhadas a adquirentes distintos, porém em cidades vizinhas, em uma mesma data, acobertadas por documentos fiscais também distintos, passaram pelo Posto Fiscal por ocasião da remessa das mercadorias, conforme comprovam os carimbos apostos nos documentos; no retorno, no entanto, apenas um documento recebeu carimbo da Fiscalização, não obstante as duas notas fiscais tenham sido caracterizadas pela Autuada como acobertadoras de devolução de toda a mercadoria (documentos de fls. 631/634);

b) - recibo das mercadorias apostos nos canhotos das notas fiscais, firmados pelos destinatários (documentos de fls. 13.078/13.088);

c) - retorno de mercadorias destinadas a contribuinte do imposto, sem aposição de carimbo do então CGC (fls.660).

O fato de não estar preenchido o campo do transportador nos documentos fiscais, por si só não ilegítima as declarações no verso dos citados documentos. Entretanto, uma vez comprovado que as declarações não foram apostas pelos efetivos transportadores, mas sim por funcionários administrativos da Autuada, repita-se, a ausência da indicação do efetivo transportar nos documentos fiscais prejudica a Autuada e fortalece a acusação fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo a Auditoria Fiscal, a “alegação de falta de carimbo do Fisco também não é conclusiva face à observância de várias situações distintas como greve dos funcionários fiscais durante parte do período autuado, postos fiscais fechados, itinerários sequenciais de acordo com as entregas não necessariamente equivalentes entre ida e volta e poderiam ser citados outros tantos que denotam que os dois argumentos somados deixam dúvidas quanto à ocorrência ou não da infração.” Se de fato tais colocações são verdadeiras, existem outras, porém, em sentido contrário, quando o Fisco afirma em sua manifestação (fls.13.071), que o trabalho levou em consideração tais situações, não exigindo o estorno do imposto nas hipóteses aventadas, esclarecendo, ainda, que as exigências relativas ao período de greve dos funcionários e diante de inexistência de Posto Fiscal no percurso, referem-se a situações comprovadas, tais como recibos firmados pelos destinatários e/ou carta de correção enviadas aos adquirentes das mercadorias.

Segundo a defesa, deveria o Fisco apurar a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento da Autuada, via Levantamento Quantitativo. Tal providência foi determinada pela Egrégia 3ª Câmara de Julgamento, em decisão prolatada na sessão de julgamento de 13.12.1999 (fls. 13.799), mediante produção de prova pericial.

Nomeado o Experto, ele, por reiteradas vezes, requisitou os documentos fiscais pertinentes, de forma a promover o Levantamento Quantitativo, sem que a Autuada atendesse ao pedido, até que, em 28.02.2002, a Empresa comunicou ao Perito (fls. 13.871) que, definitivamente, estava impossibilitada de entregar as notas fiscais emitidas no período fiscalizado, em razão do tempo decorrido. Portanto, a própria Autuada inviabilizou a comprovação que anteriormente buscara.

Por tudo, e considerando que nenhum dos documentos fiscais apresenta sequer a declaração do efetivo transportador, e que, mesmo quando existente ora carimbo do Posto Fiscal, ora declaração do possível destinatário (pois quase todas sem identificação completa), em nenhum documento se percebe o cumprimento do conjunto dos itens exigidos pela legislação para recuperação dos créditos, merece reforma a decisão da Câmara antecedente, de forma a restabelecer exigências fiscais de estorno de créditos referentes às devoluções irregulares.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em conhecer do Recurso de Revista, em relação ao estorno de crédito. Vencidos os Conselheiros Windson Luiz da Silva (Relator) e Francisco Maurício Barbosa Simões que não o conheciam. No mérito, pelo voto de qualidade, deu-se provimento ao Recurso. Vencidos os Conselheiros Windson Luiz da Silva (Relator), Francisco Maurício Barbosa Simões e Luciana Mundim de Mattos Paixão que lhe negavam provimento. Designado Relator o Conselheiro Roberto Nogueira Lima (Revisor). Participou do julgamento, além dos signatários e já citados, o Conselheiro José Eymard Costa. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume e, pela Recorrida, o Dr. Marcelo Braga Rios.

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

**Sala das Sessões, 11/07/03.**

**José Luiz Ricardo  
Presidente**

**Roberto Nogueira Lima  
Relator Designado**

*lhmb*

**CC/MIG**