

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

Acórdão: 3.565/10/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000156383-14  
Recurso de Revisão: 40.060126394-21, 40.060126602-85  
Recorrente: Sadia S.A.  
IE: 062269156.05-02  
Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Sadia S.A.  
IE: 062269156.05-02  
Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Flávio Pigatto Monteiro/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

***EMENTA***

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

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - RESOLUÇÃO 3.166/01.** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de entradas de mercadorias, recebidas em transferência de estabelecimentos de mesma titularidade, localizados em outras Unidades da Federação. A apropriação do crédito foi considerada irregular em relação à parcela do imposto não cobrada e não paga pelos remetentes das mercadorias aos Estados de origem, tendo em vista benefícios fiscais que lhes foram concedidos unilateralmente, sem aquiescência do CONFAZ, em desrespeito à Lei Complementar n.º 24/75, acarretando as exigências de ICMS e multa de revalidação. Excluídas do crédito tributário as exigências relativas às notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos comerciais localizados nos Estados de São Paulo e Paraná, haja vista que os benefícios fiscais listados pelo Fisco na peça acusatória, no tocante a estes Estados, são concedidos apenas para estabelecimentos industriais. Infração em parte caracterizada. Mantida a decisão anterior.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – ENERGIA ELÉTRICA.** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS

referentes a aquisições de energia elétrica, sem observância do disposto no art. 29, § 5º, item 4, alínea "c" da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS e multa de revalidação. Infração caracterizada. Matéria não foi objeto de recurso.

Recurso de Revisão nº 40.060126394-21 não conhecido. Decisão unânime. Recurso de Revisão nº 40.060126602-85 conhecido e não provido. Decisões unânicas.

### **RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca da falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, no período compreendido entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2002, em face da imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos relacionados a:

1) descumprimento das formalidades previstas no § 2º e itens 1 e 2 do § 3º, do art. 78 do RICMS/MG para a hipótese de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário, conforme Anexo I. Em todas as notas fiscais não há "visto" do Posto de Fiscalização quando do alegado retorno da mercadoria e as declarações contidas no verso das mesmas, quando existentes, não identificam o declarante, não constando também das mesmas o carimbo do CNPJ do destinatário, quando contribuinte;

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

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

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75, apuradas após recomposição da conta gráfica.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 800/831, com documentos anexados às fls. 902/3.259.

O Fisco, em manifestação de fls. 3.261/3.269, refuta as alegações da defesa, pedindo a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG determina a realização de diligência de fls. 3.273/3.274, que resulta na juntada de documentos de fls. 3.276/10.249.

Concedida vista dos autos ao Sujeito Passivo este se manifesta às fls. 10.258/10.276 e anexa os documentos de fls. 10.277/10.322.

O Fisco se manifesta às fls. 10.324/10.340, refutando os argumentos de defesa, e reiterando seu pedido de procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 10.345/10.359, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito, pela procedência parcial do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançamento para excluir parte das exigências decorrentes do estorno de crédito de ICMS relacionado à devolução irregular.

Apreciando o lançamento a 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.589/09/2ª (fls. 10.370/10.385), por maioria de votos, julgou-o procedente em parte para: 1) em relação ao item 01 do Auto de Infração excluir das exigências as notas fiscais que contenham pelo menos a declaração do transportador ou a do destinatário, datada e assinada, com o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue, sendo que a declaração do destinatário deverá ser acompanhada de aposição de carimbo identificador da empresa; 2) em relação ao item 02 do Auto de Infração, excluir as exigências relativas aos remetentes de CNPJ n.ºs 20.730099/0044-24; 20.730099/0051-53 e 20.730099/0061-25. Vencido, em parte, o Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, que o julgava parcialmente procedente nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG por não dispensar o carimbo do Posto Fiscal, quando existente no trajeto do transporte da mercadoria.

Inconformado com a decisão o Sujeito Passivo interpõe, por procurador regularmente constituído, Recurso de Revisão, às fls. 10.387/10.405 resumindo a questão tratada nos autos e arguindo, em resumo:

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

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

- assim, preenchidos os requisitos do inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, o r. Acórdão recorrido merece ser reformado, pois parte dos supostos créditos tributários já estavam fulminados pelo instituto da decadência quando da ciência do Auto de Infração;

- o crédito tributário foi constituído com a lavratura do Auto de Infração, de 23 de outubro de 2007, reportando-se ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2002, assim, de acordo com o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, nesta data já estariam, ainda que parcialmente, decaídos os créditos tributários exigidos;

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

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

- o prazo decadencial deve ser contado da data da ocorrência do fato gerador, nos estritos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

- cita precedente do Superior Tribunal de Justiça neste sentido;

- demonstrada a aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, ao presente caso, cabe, então, evidenciar a ocorrência da decadência;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

- este entendimento está pacificado na doutrina e na jurisprudência;

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

- constata-se que os valores exigidos pela Fazenda Estadual, nos meses de janeiro a setembro de 2002, caso devidos, só poderiam ter sido lançados de janeiro a setembro de 2007, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

- uma vez que somente veio a ser notificado do Auto de Infração em 23 de outubro de 2007, é evidente que parte dos créditos tributários exigidos na autuação fiscal estão fulminados pela decadência, devendo, portanto ser cancelados.

Ao final, requer seja o Recurso conhecido e provido.

Também a Fazenda Pública Estadual, inconformada com a decisão, interpõe, tempestivamente, por intermédio de procuradora regularmente habilitada, o Recurso de Revisão de fls. 10.415/10.422, em síntese, aos argumentos seguintes:

- a decisão da 2ª Câmara de Julgamento é manifestamente ilegal e contrária às provas dos autos e diverge de outras decisões proferidas por esse Colendo Conselho;

- as irregularidades levantadas pelo Fisco estão devidamente comprovadas de forma a demonstrar que a Recorrida não cumpriu os dispositivos da legislação;

- a Autuada não observou a regra do art. 78 do RICMS/96 e RICMS/02;

- se os procedimentos para a devolução das mercadorias não foram observados, a Recorrida não tem direito ao aproveitamento do imposto, restando configurada a irregularidade descrita no item 01 do Auto de Infração;

- para apuração do item 02 do Auto de Infração o Fisco tomou por base as informações fornecidas por outras Unidades da Federação, por meio de informações declaradas no SINTEGRA/ICMS;

- aquelas Unidades concediam benefícios fiscais específicos para as mercadorias descritas nas notas fiscais anexas ao Auto de Infração e, diante desta concessão, se o imposto não era cobrado, não era pago na origem, existe vedação constitucional para o aproveitamento do crédito;

- no âmbito do Estado de Minas Gerais, a Resolução n.º 3.166/01 elucida quais situações não ensejariam o creditamento;

- diante da legislação de regência, está vedado o aproveitamento de quaisquer créditos relativos a operações beneficiadas com reduções de base de cálculo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em sua origem à revelia do CONFAZ, motivo pelo qual, deve ser mantida na íntegra a exigência do item 2 do Auto de Infração;

- o Acórdão n.º 17.597/07/2ª reconheceu em situação semelhante a procedência do lançamento.

Ao final, requer o conhecimento e provimento de seu Recurso, restaurando-se a integralidade da exigência fiscal.

A Sadia S/A apresenta suas contrarrazões ao Recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual, às fls. 10.425/10.439, em síntese, ao seguintes argumentos:

- não assiste razão à Recorrente;
- foram cumpridas as exigências do art. 78, pois constava nas notas fiscais a assinatura do declarante e carimbo com a razão social da empresa destinatária;
- a ausência de carimbo do Fisco em algumas notas fiscais é justificada pela inexistência de Posto de Fiscalização no trajeto;
- em outras notas fiscais há dois carimbos distintos do Fisco, bem como declaração do destinatário informando o motivo da devolução dos produtos, e ainda, carimbo com a razão social da empresa destinatária;
- em relação ao item 2, cita ensinamentos do Mestre Geraldo Ataliba e do Professor José Eduardo Soares de Melo;
- detém o direito ao creditamento do imposto em face de benefício fiscal, sendo que apenas nas hipóteses exclusivas de isenção e não incidência, a teor do art. 155, § 2º, II, letras "a" e "b", da Constituição Federal, viabiliza-se a restrição ao crédito;
- desprezando por completo os ditames constitucionais a Autoridade Fiscal, por normas administrativas básicas, limita o direito ao aproveitamento de créditos decorrentes de operações interestaduais de mercadorias abrangidos por benefício fiscal;
- posteriormente à Lei Complementar nº 24/75, a Constituição determinou que somente os casos de isenção e não incidência poderão ser as exceções ao princípio da não-cumulatividade e, mesmo assim, desde que não haja legislação em contrário;
- fica evidente que as medidas estaduais incentivatórias não estão relacionadas às vedações constitucionais de compensação de crédito tributário, por não tratar justamente de isenção e ou não incidência;
- portanto, as referidas limitações determinadas não têm arrimo no Texto Constitucional, o qual concedeu ao contribuinte o direito ao crédito do imposto;
- o Fisco tem mecanismos próprios para combater a guerra fiscal, como ingressar com ações diretas de inconstitucionalidade, não sendo justo, como na presente hipótese, ficar o contribuinte na chamada "linha de fogo" dessa discussão;
- o regime de compensação imposto não pode, a título de regulamentar o princípio da não-cumulatividade, atingir ou macular a sua substância;
- cita decisões do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- uma vez determinado o crédito presumido ou redução da base de cálculo na legislação estadual, nada obsta a empresa destinatária da mercadoria ou serviço de se creditar do ICMS de forma integral, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade;

- é inconstitucional, portanto, a impugnação dos créditos promovida pelo Fisco do Estado de Minas Gerais.

Ao final, pede seja negado seguimento ao Recurso de Revisão proposto pela Fazenda Estadual.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 10.441/10.448, opina, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão da Fazenda Pública Estadual e pelo não conhecimento do recurso interposto pelo Sujeito Passivo e, quanto ao mérito, pelo provimento parcial do recurso da Fazenda Pública Estadual.

### ***DECISÃO***

Compete à Câmara a análise em sede recursal do presente lançamento o qual versa sobre a falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, no período compreendido entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2002, em face da imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos relacionados a:

1) descumprimento das formalidades previstas no § 2º e itens 1 e 2 do § 3º, do art. 78 do RICMS/MG para a hipótese de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário, conforme Anexo I. Em todas as notas fiscais não há “visto” do Posto de Fiscalização quando do alegado retorno da mercadoria e as declarações contidas no verso das mesmas, quando existentes, não identificam o declarante, não constando também das mesmas o carimbo do CNPJ do destinatário, quando contribuinte;

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

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

Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 da Lei n.º 6.763/75, apuradas após recomposição da conta gráfica.

### **Da Preliminar**

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

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

**"SEÇÃO IX  
DO RECURSO DE REVISÃO**

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

.....  
II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;  
§ 1º Não ensejará recurso de revisão:  
I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:  
a) questão preliminar, exceto a referente à desconsideração do ato ou negócio jurídico;  
b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;  
II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.  
....."

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

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

**Recurso de Revisão do Sujeito Passivo**

Para sustentar o cabimento de seu recurso o Sujeito Passivo apresenta o Acórdão nº 18.541/09/2ª (fls. 10.449/10.460).

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, constata-se não assistir razão à Recorrente, eis que a decisão mencionada foi reformada pela Câmara Especial em 12 de março de 2010, em julgamento que reapreciou a matéria em sede de recurso de revisão, conforme Acórdão nº 3.525/10/CE (fls. 10.461/10.470).

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

"Art. 59 - Além das hipóteses previstas no inciso II, do art. 165 do RPTA, o Recurso de Revisão interposto com base no inciso II do art. 163 do RPTA não será conhecido, se versar sobre questão consubstanciada em acórdão paradigma reformado em

caráter definitivo, ainda que após a sua interposição."

Analisando o retrotranscrito art. 59 verifica-se que o Acórdão nº 18.541/09/2ª, indicado como paradigma pela Recorrente, deve ser afastado de plano, para o fim de conhecimento do recurso interposto.

Desta forma, não é possível conhecer o Recurso de Revisão interposto pelo Sujeito Passivo.

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

Para sustentar o cabimento de seu recurso a Fazenda Pública Estadual apresenta o Acórdão n.º 17.597/07/2ª (fls. 10.471/10.486).

Analisando a decisão recorrida e o acórdão indicado como divergente pela Fazenda Pública, verifica-se a possibilidade de conhecimento do presente recurso, haja vista que duas das matérias tratadas na decisão mencionada são idênticas àquelas que se discute no presente processo, sendo a decisão em sentido divergente.

De fato, o Acórdão nº 17.597/07/2ª, além de se referir a Auto de Infração lavrado contra a própria Recorrida, trata de duas das situações presentes no lançamento ora analisado, quais sejam, aproveitamento indevido de créditos do imposto, provenientes do retomo de mercadorias sem observância das normas regulamentares, e sobre as aquisições interestaduais de remetentes beneficiados com incentivos fiscais (Resolução nº 3.166/01).

Contudo, cabe destacar no que se refere às aquisições interestaduais de remetente beneficiado com incentivos fiscais, não se verificar a alegada divergência em comparação ao acórdão recorrido.

No Acórdão recorrido, foram excluídas as exigências fiscais relativas às empresas comerciais sediadas nos Estados de São Paulo e Paraná, porque os benefícios fiscais alcançavam apenas os contribuintes que exerciam atividade industrial, fato este que não se encontra presente no acórdão paradigma. Sobre esta matéria o acórdão indicado como paradigma textualmente esclarece que: "*A Impugnante afirma que a filial situada no estado de São Paulo é centro de distribuição, porém, não comprova tal situação. (.....) O fato concreto é que as Unidades da Federação retro mencionadas concediam à época benefícios fiscais específicos para os produtos discriminados nos documentos fiscais, conforme Quadro de fl. 215.*" (fl. 10.476)

Entretanto, no tocante ao aproveitamento indevido de créditos provenientes do retorno de mercadorias sem observância das normas regulamentares, verifica-se que o acórdão paradigma aprovou integralmente as exigências fiscais ao fundamento de que "*... não há nenhum carimbo de postos fiscais existentes nos trajetos e a maioria das notas fiscais não possui carimbo e assinatura do destinatário e indicação dos motivos da devolução. (....) Basta a inobservância de um dos requisitos regulamentares acima citados para tornar caracterizada a irregularidade.*" (fl. 10.475)

Por sua vez, a decisão recorrida deixou estampado (fl. 10.378), que "*... devem ser excluídas as exigências fiscais decorrente do estorno de créditos das notas fiscais que contemplem as seguintes situações:*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

Desta forma, após análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, é possível verificar assistir razão à Fazenda Pública Estadual, eis que a decisão mencionada refere-se a situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo. Assim, conhece-se o Recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual e não se conhece o Recurso interposto pelo Sujeito Passivo.

### **Do Mérito**

Por intermédio do seu recurso, a Fazenda Pública Estadual questiona a decisão recorrida no tocante a exclusão de parcelas do crédito tributário relativas aos itens 1 e 2 do Auto de Infração.

A Recorrente argumenta, quanto ao item 1 do Auto de Infração, que o Contribuinte não observou a regra do art. 78 do RICMS/MG, que condiciona a apropriação de créditos sobre as mercadorias devolvidas ao cumprimento das formalidades ali previstas. Relativamente ao item 2 do Auto de Infração, sustenta a Recorrente que diante da concessão de benefícios fiscais pelos Estados onde se situam os emitentes das notas fiscais, se o imposto não era cobrado ou não era pago na origem, existe vedação constitucional para o aproveitamento desse crédito.

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

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

....."

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, com relação ao aproveitamento integral do crédito referente às transferências interestaduais, cujos remetentes foram beneficiados com incentivos, em desacordo com a legislação de regência do ICMS e acima do admitido pelos dispositivos da Resolução n.º 3.166/01, é importante destacar que a matéria efetivamente foi tratada na peça recursal. Contudo, não foram apresentados novos documentos ou argumentos diversos daqueles já constantes dos autos para alterar a decisão recorrida. Também não consta do acórdão indicado como paradigma uma decisão divergente da apresentada pela Câmara *a quo* para o presente processo.

Note-se que no acórdão paradigma apesar de haver coincidência em relação ao Estado de São Paulo, ficou registrado não haver provas de que havia ali um estabelecimento comercial – “centro de distribuição”. Portanto, as provas que levaram as Câmaras a decisões diferentes, também eram distintas.

Registre-se que no caso ora examinado o próprio Fisco, em razão da solicitação da Assessoria do CC/MG, anexou provas aos autos de que alguns remetentes eram empresas comerciais (fls. 3.366/3.379), sendo que a Câmara, acertadamente, assim decidiu: “Depreende-se deste confronto que, os benefícios fiscais concedidos pelos Estados de São Paulo e Paraná alcançam somente contribuintes que exercem atividade industrial, (.....). Assim, em virtude desta restrição, devem ser excluídas as exigências fiscais decorrentes das NFs emitidas por remetentes localizados nos mencionados Estados (SP e PR), a seguir relacionados, os quais exercem atividade de “Comércio atacadista de produtos alimentícios” (fl 10.380).

Desta forma, não há como alterar a decisão recorrida neste ponto pelo que aciona-se o disposto no art. 58 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais aprovado pelo Decreto n.º 44.906, de 26 de setembro de 2008, *in verbis*:

“Art. 58. Na fase recursal, não havendo reforma da decisão, o acórdão poderá ser redigido de forma sucinta, ratificando-se os fundamentos da decisão anterior.”

Relativamente ao questionamento quanto ao aproveitamento do crédito no que tange ao descumprimento das formalidades previstas no § 2º e itens 1 e 2 do § 3º, do art. 78 do RICMS/MG para a hipótese de retorno integral de mercadoria não entregue ao destinatário, devem ser analisadas as razões postas na decisão recorrida, bem como aquelas que levaram à decisão distinta representada pelo acórdão indicado como paradigma.

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

Na Planilha que compõe o Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 12/250) constam as seguintes informações: número da nota fiscal de entrada emitida para apropriação do crédito, CNPJ e Unidade da Federação do Cliente, Base de Cálculo do ICMS, Alíquota e Valor do ICMS Estornado.

No Anexo IV do Auto de Infração (fl. 345) são discriminados os valores estornados mensalmente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No Relatório do Auto de Infração e no Relatório Fiscal o Fisco ressalta que: *"em todas as notas fiscais não há "visto" do Posto de Fiscalização quando do alegado retomo da mercadoria e as declarações contidas no verso das mesmas, quando existentes, não identificam o declarante, não constando também das mesmas o carimbo do CNPJ do destinatário, quando contribuinte."*

Quando da lavratura do Auto de Infração o Fisco anexou aos autos, por amostragem, notas fiscais relativas à tal irregularidade (notas fiscais de saída e respectivas notas fiscais de entrada emitidas para apropriação do crédito dos produtos recebidos em devolução. Tais documentos compõem o Anexo VII do Auto de Infração (fls. 349/600 e fls. 602/731).

Examinando referidos documentos detectou-se que em algumas notas fiscais havia declaração do destinatário informando o motivo da devolução das mercadorias. Mencionadas declarações continham: assinatura do declarante e carimbo com a razão social da empresa destinatária.

A ausência de carimbo do Fisco, nestes documentos, é justificada pela inexistência de Posto de Fiscalização no trajeto entre o estabelecimento do Sujeito Passivo (situado em Belo Horizonte) e o estabelecimento de destino.

Cita-se, a título de exemplo, as seguintes notas fiscais:

- Nota Fiscal nº 286474 de 18 de novembro de 2002 - destinatário localizado em Contagem/Minas Gerais (fl. 360);
- Nota Fiscal nº 291503 de 27 de novembro de 2002 - destinatário localizado em Belo Horizonte/Minas Gerais (fl. 388);
- Nota Fiscal nº 290783 de 26 de novembro de 2002 - destinatário localizado em Contagem/Minas Gerais (fl. 400);
- Nota Fiscal nº 291953 de 27 de novembro de 2002 - destinatário localizado em Belo Horizonte/Minas Gerais (fl. 412);
- Nota Fiscal nº 244701 de 04 de setembro de 2002 - destinatário localizado em Contagem/Minas Gerais (fl. 472).

Verificou-se, ainda, que a Nota Fiscal nº 276289 de 31 de outubro de 2002 (fl. 422), relativa a venda de mercadoria para empresa localizada no município de Sete Lagoas/Minas Gerais, continha 02 (dois) carimbos distintos do Fisco (na frente e verso do documento), bem como declaração do destinatário informando o motivo da devolução dos produtos e, ainda, carimbo com a razão social da empresa destinatária.

Em vista deste fato, bem como em razão da enorme quantidade de notas fiscais objeto da glosa de créditos, a Assessoria do CC/MG solicitou ao Fisco, através do item 1 da Diligência de fl. 3.273, que inserisse nas planilhas de fls. 12/250 colunas com as seguintes informações, no tocante a cada nota fiscal:

- a) existência de Posto de Fiscalização no itinerário normal que deveria ser percorrido pelo transportador ao retornar com as mercadorias não entregues;
- b) menção do motivo da não entrega das mercadorias na nota fiscal que acobertou o retorno das mesmas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) ser o destinatário contribuinte do ICMS.

O Fisco, nesta oportunidade, anexou aos autos as notas fiscais de saída e respectivas notas fiscais de entrada, para que a Assessoria pudesse examiná-las não cumprindo textualmente o determinado na diligência, em síntese, pelas seguintes razões expostas às fls. 10.324/10.325:

*"Em momento algum, esta fiscalização contestou o fato de que a mercadoria ingressou ou não no estabelecimento, como também considerou irrelevante o fato de ser ou não o destinatário contribuinte.*

*Comprovou, tão somente, a ilegalidade no aproveitamento do /CMS no retorno integral da mercadoria pelo não cumprimento do expresso no § 2º do artigo 78/RICMS, ou seja: ausência, em todas as notas fiscais, de declaração do TRANSPORTADOR, datada e assinada, no verso da nota fiscal. do motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue ao destinatário."*

Extraí-se das razões apresentadas pelo Fisco que as informações solicitadas no item 1 da diligência seriam, no seu entendimento, irrelevantes para o deslinde da questão.

No entanto, a complementação dos dados nas Planilhas de fls. 12/250, certamente facilitaria a análise da legitimidade ou não da glosa dos créditos pelo Conselho de Contribuintes, haja vista a quantidade de documentos fiscais listados na Planilha que compõe o Anexo I (aproximadamente 3.000 notas fiscais).

Adverte-se que para alguns Conselheiros, o descumprimento, em parte, das obrigações acessórias, listadas no art. 78, Parte Geral do RICMS/02 (por exemplo: a não aposição do carimbo do CNPJ pela empresa destinatária na nota fiscal que acoberta a saída e devolução das mercadorias), não é fator impeditivo ao creditamento do ICMS, no tocante às mercadorias devolvidas. Cita-se, a título de exemplo os Acórdãos 18.400/07/1<sup>a</sup> e 18.989/09/3<sup>a</sup> que, como o acórdão indicado como paradigma pela Recorrente, representam o entendimento deste órgão julgador administrativo.

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

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

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

1) Declarações (datadas e assinadas):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- "Não foi confirmado o pedido." (nota fiscal de fl. 6.193);
- "Não tem dinheiro nem cheque." (nota fiscal de fl. 6.366);
- "Não tinha ninguém para pagar." (nota fiscal de fl. 6.466);
- "Foi duas vezes não tem pedido." (nota fiscal de fl. 6.008);
- "S/Dinheiro." (nota fiscal de fl. 6.060).

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

Exemplos:

- Nota Fiscal nº 217988 de 16 de julho de 2002 (fl. 6.634) - relativa à venda de mercadorias para empresa localizada em Santa Luzia/Minas Gerais, consta no verso a seguinte declaração, datada e assinada: "*Devolvido porque, segundo o cliente ele não vende patê de peito de peru.*"

- Nota Fiscal nº 290059 de 24 de novembro de 2002 (fl. 5.642) - relativa à venda de mercadorias para empresa localizada em Conselheiro Lafaiete/Minas Gerais, consta no verso a seguinte declaração, datada e assinada: "*Obs: O cliente está devolvendo a mercadoria pela segunda vez por mesmo motivo. Na hora da entrega ele fala que não é este produto que ele queria.*"

- Nota Fiscal nº 259100 de 29 de setembro de 2002 (fl. 10.248) - relativa à venda de mercadorias para empresa localizada em Belo Horizonte/Minas Gerais, consta no verso a seguinte declaração, datada e assinada: "*Passamos 12:05. Não tem dinheiro.*"

Para melhor entendimento das obrigações acessórias relacionadas a devolução de mercadorias, destaca-se o dispositivo pertinente do RICMS:

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

.....

§ 2º - O transportador e, se possível, também o destinatário, mediante declaração datada e assinada, consignarão, no verso da nota fiscal citada no parágrafo anterior, o motivo pelo qual a mercadoria não foi entregue e, sendo o destinatário contribuinte, aporá na mesma o seu carimbo de CNPJ.

§ 3º - 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 nos parágrafos anteriores."

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Examinando as notas fiscais relativas à infração em apreço (notas fiscais de saída das mercadorias e respectivas notas fiscais de entrada, emitidas para apropriação dos créditos), anexadas aos autos pelo Fisco (fls. 3.380/10.249), após lavratura do Auto de Apreensão e Depósito - AAD (fl. 3.276), detecta-se diversas situações, apontadas, por amostragem, a seguir:

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

Exemplos:

NF	DATA	DESTINATARIO	MUNICIPIO	FLS. AUTOS
167303	15/04/02	Luciléia Aparecida de Miranda	BH	6787 (Anexo 23)
311564	27/12/02	Mercado Silva Lelis Ltda. ME	Ribeirão das Neves	5988 (Anexo 20)
311878	28/12/02	Restaurante Felicidade Santa Ltda.	BH	6000 (Anexo 20)
280000	06/11/02	Panificadora Paiva e Silva Ltda.	Contagem	6495 (Anexo 22)

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

Exemplos:

NF	DATA	DESTINATARIO	MUNICIPIO	FLS. AUTOS
225290 (*)	30/07/02	Embrasa S.A	Poços de Caldas	7058 (Anexo 23)
311891	27/12/02	Organização Padrimar Ltda.	BH	5998 (Anexo 20)
207107	27/06/02	Sanjoanense Carnes Ltda.	São João Del Rei	6574 (Anexo 22)

Nota Explicativa:

No verso da NF n.º 225290 consta a seguinte informação aposta pelo destinatário:  
*"Solicito troca da NF 225290 já que a mesma apresenta data de vencimento errado. Recebemos a mercadoria descrita na mesma e aguardamos reposição da NF o mais breve possível."*

3 - notas fiscais com declaração do destinatário (datada e assinada) esclarecendo o motivo da devolução das mercadorias. Nestes documentos não há declaração do transportador. No trajeto a ser seguido pelo transportador (do estabelecimento do Contribuinte até o estabelecimento do destinatário) não existe Posto de Fiscalização.

Exemplos:

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

NF	DATA	DESTINATARIO	MUNICIPIO	FLS. AUTOS
172235	24/04/02	Everando S Restaurante Ltda.	Betim	6791 (Anexo 23)
279288	05/11/02	Comercial Big Bom Ltda.	Betim	6485 (Anexo 22)

4 - notas fiscais com declaração do destinatário (datada e assinada) contendo o motivo da devolução das mercadorias. No trajeto a ser seguido pelo transportador existe Posto de Fiscalização. Porém, nas notas fiscais não constam carimbos do Fisco.

Exemplos:

NF	DATA	DESTINATARIO	MUNICIPIO	FLS. AUTOS
310989	26/11/02	Comercial Dunga Ltda.	Divinópolis	6810 (Anexo 23)
235699	18/08/02	Comercial Fraga Ltda.	João Monlevade	6872 (Anexo 23)

5 - notas fiscais com declaração do destinatário (datada e assinada) contendo o motivo da devolução das mercadorias. No trajeto a ser seguido pelo transportador existe Posto de Fiscalização. Porém, na nota fiscal consta apenas um carimbo do Fisco, aposto quando da saída das mercadorias.

Exemplos:

NF	DATA	DESTINATARIO	MUNICIPIO	FLS. AUTOS
2755830	29/10/02	Caipa Comercial e Agrícola Ipatinga Ltda.	Ipatinga	6507 (Anexo 22)
O carimbo do Fisco é do dia 29/10/02. A declaração do destinatário deu-se no dia seguinte (30/10/02).				
292811	28/11/02	José Antônio Navarro	Pitangui	6527 (Anexo 22)
O carimbo do Fisco é do dia 28/11/02. A declaração do destinatário deu-se no dia seguinte (29/11/02).				

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contribuinte do não recebimento das mercadorias pelo destinatário e retorno das mesmas ao estabelecimento remetente.

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

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

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

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

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

Em face do exposto, deve ser mantida a decisão recorrida para que sejam excluídas do crédito tributário as exigências fiscais decorrente do estorno de créditos das notas fiscais que contemplem as seguintes situações:

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

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

c) notas fiscais em que foram cumpridas todas as obrigações acessórias descritas nos parágrafos do art. 78, Parte Geral do RICMS/02. Cita-se, a título de exemplo, as notas fiscais anexadas às fls. 6.466 e 6.008.

Destaque-se que, com relação às demais notas fiscais devem ser mantidas as exigências fiscais.

Portanto, não deve ser provido o apelo da Recorrente, mantendo-se a decisão recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão da Autuada por ausência de pressupostos e conhecer do Recurso de Revisão da Fazenda. No mérito, também à

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

unanimidade, em negar provimento ao Recurso. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Roberto Nogueira Lima (Revisor), Edwaldo Pereira de Salles, Luiz Fernando Castro Trópia e André Barros de Moura.

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

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Relatora**

CC/MG