

Acórdão: 16.138/03/3<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010110084-23  
Impugnante: Kika Colorida Cine Foto Ltda  
PTA/AI: 01.000141988-50  
Inscr. Estadual: 367.370961.0444  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL.** Constatado que o contribuinte deixou de recolher ICMS, nos exercícios de 2000, 2001 e 2002, relativo ao diferencial de alíquotas, em aquisições de mercadorias destinadas a uso/consumo e ativo imobilizado do estabelecimento. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação. Exclusão das exigências relacionadas a mercadorias não pertencentes ao grupo em questão. Infração, em parte, caracterizada.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Constatado que o contribuinte deixou de recolher ou recolheu a menor ICMS, nos exercícios de 2000, 2001 e 2002, em decorrência do aproveitamento indevido de créditos do imposto em aquisições de mercadorias através de notas fiscais declaradas inidôneas, em devoluções de mercadorias cujas saídas ocorreram através de cupom fiscal e em aquisições de mercadorias gravadas por substituição tributária. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada (notas fiscais inidôneas), capitulada no inciso X, artigo 55, Lei 6763/75. Infração plenamente caracterizada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que o contribuinte deixou de recolher ou recolheu a menor o ICMS, nos exercícios de 2000, 2001 e 2002, em decorrência do aproveitamento indevido de créditos do imposto, em aquisições de mercadorias através de notas fiscais declaradas inidôneas, em devoluções de mercadorias cujas saídas ocorreram através de cupom fiscal e em aquisições de mercadorias gravadas pela substituição tributária, bem como deixou de recolher o ICMS, também nos exercícios de 2000, 2001 e 2002, relativo ao diferencial de alíquotas em aquisições de mercadorias destinadas a uso/consumo e ativo imobilizado do estabelecimento.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada (notas fiscais inidôneas), capitulada no inciso X, artigo 55, Lei 6763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 58/87, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 344/353.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 354/361, opina pela procedência parcial do lançamento.

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a constatação de que o contribuinte deixou de recolher ou recolheu a menor o ICMS, nos exercícios de 2000, 2001 e 2002, em decorrência do aproveitamento indevido de créditos do imposto, em aquisições de mercadorias através de notas fiscais declaradas inidôneas, em devoluções de mercadorias cujas saídas ocorreram através de cupom fiscal e em aquisições de mercadorias gravadas pela substituição tributária, bem como deixou de recolher o ICMS, também nos exercícios de 2000, 2001 e 2002, relativo ao diferencial de alíquotas, em aquisições de mercadorias destinadas a uso/consumo e ativo imobilizado do estabelecimento.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada (notas fiscais inidôneas), capitulada no inciso X, artigo 55, Lei 6763/75.

Os fundamentos expostos no parecer da Auditoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

A primeira irregularidade diz respeito ao creditamento do imposto relacionado a aquisições de aparelhos celulares usados. Insta destacar, de plano, que tal modalidade de operação realizada por particular não o inclui na condição de contribuinte, a teor do que prevê o artigo 4º da Lei Complementar nº 87/96, nos termos seguintes:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.

Parágrafo único - É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

I - importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas;

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Como se vê, o ato praticado pelo particular não o sujeita ao pagamento do tributo, seja pela ausência da habitualidade, seja por não se afinar com as exceções a ela, apontadas nas regras pertinentes.

Por conseqüência lógica, não há que se falar também em creditamento por parte do estabelecimento adquirente. Assim ocorrerá a plena realização do princípio da não-cumulatividade, citado pela parte para justificar seu equivocado agir. Conforme foi exaustivamente explorado na peça de irresignação, consiste a não-cumulatividade na compensação do imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Definitivamente, aqui tal não se deu. Pelo exposto, reputa-se correto o estorno levado a efeito pelos ilustres autuantes quanto àquelas aquisições.

Em segundo lugar, o relatório fiscal-contábil atribui ao Sujeito Passivo prática de irregularidade no aproveitamento de créditos relativos a devoluções de mercadorias cujas saídas ocorreram com cupom fiscal. Quanto a esta exigência, o Regulamento do ICMS é expresso nos artigos 70, VII, e 76, § 3º (redações idênticas no RICMS/96 e no RICMS/2002):

**Art. 70** - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

...

VII - a operação ou prestação se relacionar com devolução de mercadoria feita por produtor rural, exceto o referido na alínea "b" do inciso II do artigo 98, pessoa não inscrita como contribuinte ou não obrigada à emissão de documento fiscal, ressalvado o disposto no artigo 76 deste Regulamento;

...

**Art. 76** - O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor rural ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal, poderá apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, nas seguintes hipóteses:

I - se a devolução ocorrer em virtude de garantia, considerando-se como tal a que decorrer de obrigação assumida pelo remetente ou fabricante de substituir a mercadoria remetida, caso esta apresente defeito dentro do prazo de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

garantia ou outro prazo previsto no § 1º do artigo 96 deste Regulamento previsto para a hipótese;

II - quando se tratar de devolução, dentro de 90 (noventa) dias, de mercadoria identificável pela marca, tipo, modelo, espécie, qualidade, número de série de fabricação e outros elementos que a individualizem;

III - se a devolução se referir a mercadoria recebida por repartição pública;

IV - quando se tratar de troca, assim considerada a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da saída.

...

§ 3º - Não será permitida a apropriação de crédito em devolução ou troca de mercadoria e serviços adquiridos com emissão de Cupom Fiscal ou Bilhete de Passagem, exceto aqueles que contenham identificação do adquirente impressa por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF).

No caso vertente, a Autuada deixou de observar a legislação que rege o tema, acima transcrita, não lhe sendo lícito lançar mão dos respectivos créditos de ICMS. Gize-se que o direito de crédito é condicional, dependendo, inclusive, da escrituração nas condições estabelecidas na legislação. É assim que prevê o artigo 23 da Lei Complementar 87/96. A norma preserva a integridade do sistema tributário, consagrando a segurança na legitimidade dos pretendidos créditos em razão da indisponibilidade do Erário.

Versa a terceira acusação sobre o aproveitamento indevido de créditos em aquisições de mercadorias gravadas pela substituição tributária. Trata-se das compras de pilhas e baterias para revenda, identificadas nas planilhas de fls. 19 a 44. Como preceitua o artigo 276 do Anexo IX do RICMS/96, citados itens estão sujeitos ao recolhimento por substituição tributária, estando a Autuada na condição de substituída.

Mostra-se claro que, uma vez que o tributo foi antecipado, não há que se falar em direito de crédito face à não-cumulatividade do imposto. Ao contrário, o imposto devido pela sistemática da ST já pressupõe a compensação no momento da determinação de seu valor, além do que, é definitivo, como já corroborado inclusive pelo e. Supremo Tribunal Federal.

O derradeiro motivo para o Fisco estornar créditos de ICMS no Auto de Infração ora combatido é o seu aproveitamento através de notas fiscais declaradas inidôneas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os respectivos atos declaratórios constam dos autos às fls. 26 a 28, 36 a 39, 47 e 48, todos publicados anteriormente à lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal (TIAF) de fls. 02.

Note-se que, à publicidade, poderia o Sujeito Passivo, até a data de recebimento do TIAF e Auto de Infração (a partir de 17.12.2002), proceder aos estornos dos créditos respectivos, recolhendo o tributo com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de denúncia espontânea, como prescreve o § 5º do artigo 56 da Lei nº 6.763/75 (Auto de Infração). Também por esse são irrelevantes os argumentos da Impugnante de que à exceção de um suposto fornecedor, todas as demais operações foram realizadas anteriormente à publicação dos atos de inidoneidade, bem como aquele acerca da operacionalidade do SINTEGRA só se dar a partir do ano de 2002.

Como bem salientou o Fisco, os atos declaratórios revelam a inidoneidade intrínseca dos documentos, retirando-lhes a possibilidade de gerar créditos. Como definido, referidos atos apenas declaram situação preexistente.

Também, com propriedade, o Fisco observa que a efetividade das operações, ainda que provada, jamais poderia sustentar a legitimidade do creditamento. A única forma de suprir o creditamento indevido seria a comprovação do recolhimento do imposto. Assim prescreve o Regulamento do ICMS:

**Art. 70** - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

...

V - a operação ou prestação estiver acobertada por documento fiscal falso ou inidôneo, **salvo prova concludente de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago;** (Grifado)

Exige, também, o Fisco, o imposto devido pela diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas aquisições oriundas de outras unidades da Federação de bens destinados a uso, consumo ou imobilização pelo estabelecimento.

A disciplina legal que rege o tema é indubitosa, merecendo destaque a previsão constitucional no artigo 155, § 2º, VIII da Carta de 1988. O legislador deste Estado instituiu a exigência no artigo 5º, § 1º, “6”.

Ocorre que o Sujeito Passivo traz, às fls. 71/74, objeções à conclusão do Fisco, que merecem análise mais detida. Assevera a Impugnante que as notas fiscais ali relacionadas veiculariam aquisições de mercadorias que não se enquadram nas definições sujeitas ao diferencial de alíquotas.

De fato, “flash” (NF nº 005956, fls. 93), frentes de aparelhos celulares (NF nº 032834, fls. 105), álbuns (NF nº 013563, fls. 107), lentes descartáveis (NF nº 053302, fls. 116, NF nº 249392, fls. 119) e “cabos sincro” (NF nº 004363, fls. 136 e 005235, fls. 137) são itens que se coadunam às mercadorias comercializadas pelo estabelecimento, cujo CAE é o que trata de comércio varejista de máquinas,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

equipamentos e material fotográfico e cinematográfico (câmaras, objetivas, filmes, máquinas de filmar e projetar, projetor de slides, etc.).

Dessa forma, constata-se que tais mercadorias não se enquadram dentro dos pressupostos definidos para recolhimento do diferencial de alíquotas.

Há também materiais alegadamente destinados a embalagens. Quanto ao tema, dispõe o RICMS/96 (igual teor ao do art. 66, IV e “a” da Parte Geral do RICMS/2002):

Art. 66 - ...

§ 1º - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

o valor do imposto correspondente às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

...

2.1) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência

Nesse sentido, constata-se legítimo o aproveitamento de créditos relacionados a materiais de embalagem, ilegitimando, desta forma, a exigência do imposto sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual. É o caso das seguintes notas fiscais: 009192 (fls. 101), 001754 (fls. 103), 009836 (fls. 104), 012361, 50, 389, 637e 4183 (fls. 123 a 127), 003540 e 004339 (fls. 128 e 129), 008826 e 006981 (fls. 130 e 131), 11538, 13085 e 13399 (fls. 132 a 134), 001290, 001509, 005543, 001643, 014824, 015209, 006916 e 000918 (fls. 138 a 147).

No que tange ao “brinde”, mencionado na nota fiscal nº 011982, vê-se que não se trata da acepção dada ao termo na legislação tributária, qual seja, aquele item que será distribuído aos usuários finais das mercadorias a eles relacionadas. No caso em tela, a aquisição foi de um expositor de mercadorias, motivo porque se tem por correta a exigência do diferencial pelo Fisco. Quanto às demais operações cuja cobrança questiona a Impugnante, também não se verificou qualquer equívoco no Auto de Infração.

A Multa Isolada definida no inciso X, artigo 55, Lei nº 6.763/75 foi corretamente aplicada e calculada, merecendo, ainda, destacar que os estornos de créditos foram levado acertadamente à recomposição de conta gráfica, dado que o Sujeito Passivo apresentou alguns saldos credores em todos os exercícios fiscalizados.

Para os demais argumentos concatenados pela Autuada, vale a previsão do artigo 142 da Lei nº 6.763/75, que exclui da competência deste Conselho de Contribuintes a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, verifica-se, de todo o acima exposto, que restaram parcialmente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas, em parte, as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir das exigências fiscais, relativas à irregularidade diferencial de alíquotas, as mercadorias constantes das notas fiscais relacionadas às fls. 93, 101, 103 a 105, 107, 116, 119, 123 a 134, 136 a 147. Vencidos, em parte, os Conselheiros Glemer Cássia Viana Diniz Lobato (Relatora) e Windson Luiz da Silva, que excluía, ainda, das exigências fiscais relativas à irregularidade estorno de créditos, referente a documentos fiscais declarados inidôneos, aqueles documentos em que a Autuada alega, às fls. 79/81, a comprovação da efetividade das operações. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos. Designado Relator o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles (Revisor).

**Sala das Sessões, 16/09/03.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Relator Designado**