

Acórdão: 15.750/04/2<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010111296-11  
Impugnante: Rede Brasileira de Atacado Ltda  
Proc. S. Passivo: Francisco Chaves Generoso/Outro  
PTA/AI: 01.000142264-03  
Inscr. Estadual: 062.924513.0001  
Origem: DF/BH-4

### **EMENTA**

**NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE E DESTAQUE A MENOR DO ICMS.** Constatada a emissão de notas fiscais de saída de mercadorias normalmente tributadas sem o destaque do imposto. A alegação de erro do sistema de emissão não elide a imputabilidade fiscal. Exclusão de exigência referente a documento fiscal no qual houve o destaque do imposto. Infração, em parte, caracterizada.

**ALÍQUOTA DE ICMS – UTILIZAÇÃO INDEVIDA.** Constatada a emissão de notas fiscais de saída, em operações interestaduais, para consumidor final, com alíquota incorreta. Infração plenamente caracterizada.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Constatado o aproveitamento irregular de créditos de ICMS referente a notas fiscais emitidas por empresas de pequeno porte, microempresas, referente à aquisição de material de uso e consumo, a retorno de mercadorias não entregues aos destinatários, em desacordo com o disposto no artigo 78 do RICMS/96, §§ 1º, 2º e 3º, além de notas fiscais de entradas, emitidas em desacordo com o previsto no RICMS vigente. Exclusão de exigências que não se coadunam com a legislação respectiva vigente. Infração, em parte, caracterizada.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento e/ou recolher a menor do ICMS devido, apurado através de Verificação Fiscal Analítica, no período de abril de 2001 a março de 2003, por ter a Autuada incorrido nas seguintes irregularidades:

1. Emissão de notas fiscais de saídas sem o destaque do imposto devido, de mercadorias normalmente tributadas pelo ICMS, conforme demonstrado no Anexo 01 (fls. 14/15);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2. Emissão de notas fiscais de saídas em operações interestaduais, para consumidor final, com alíquota incorreta, conforme demonstrado no Anexo 02 (fls. 16/18);
3. Emissão de notas fiscais de saídas de mercadorias, com o imposto destacado a menor, conforme demonstrado no Anexo 03 (fls. 19);
4. Aproveitamento irregular de crédito de ICMS, demonstrado no Anexo 04 (fls. 20/21).
5. Aproveitamento irregular de crédito de ICMS, em retorno integral de mercadorias não entregues aos destinatários, em desacordo com o disposto no artigo 78 do RICMS/96, §§ 1º, 2º e 3 (fls. 22/24);
6. Aproveitamento indevido de crédito do ICMS, através da emissão de notas fiscais de entradas, emitidas em desacordo com o previsto no RICMS/96, conforme demonstrado no Anexo 06 (fls. 25).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 811/822, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 950/956, refutando as alegações da defesa.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 957/966, opina pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

#### **DA PRELIMINAR**

Embora a Impugnante alegue que somente um dos seus sócios tomou ciência do Auto de Infração em 10 de setembro de 2003, sendo que o contrato social previa que os procedimentos administrativos ou judiciais deveriam ser feitos na pessoa de dois dos sócios para terem validade, ela mesma reconhece que a Fazenda Estadual emitiu nova intimação, que foi assinada pelo sócio Sr. Paulo Henrique Garcia Lacerda, estando sanada esta possível irregularidade, uma vez que a processualística do processo tributário administrativo dispensa tal providência.

Com referência ao prazo do TIAF (Termo de Início de Ação Fiscal), há que se mencionar que o parágrafo único, do artigo 52 da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto 23.780/84, dispõe que *“esgotado o prazo previsto neste artigo, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal”*.

Assim, o fato do Auto de Infração ter sido lavrado após 180 dias da emissão do TIAF, não trouxe qualquer prejuízo à peça fiscal ou ao direito de defesa da Impugnante. Poderia, o Fisco, formalizar o crédito tributário, como o fez,

independentemente de novo TIAF, sendo facultada à Autuada, após o prazo de validade do Termo, exercer o direito à denúncia espontânea, o que não o fez.

## **DO MÉRITO**

### **Irregularidade n.º 1**

Trata-se da emissão de notas fiscais de saída sem o destaque do imposto devido, de mercadorias normalmente tributadas pelo ICMS. Exige-se, por conseguinte, o ICMS e respectiva multa de revalidação.

O Anexo 01, de fls. 14/15, traz a relação das notas fiscais de saída arroladas pelo Fisco sem o destaque do ICMS. As cópias desses documentos encontram-se às fls. 27 a 64.

A autuada se limita a dizer que *“por erro do sistema, a base de cálculo do ICMS foi 0%”*. Entretanto, essa justificativa, por si só, não invalida a exigência fiscal.

Pelo exame das notas fiscais de fls. 27/64, observa-se que não houve nelas o destaque do ICMS. Tais operações são normalmente tributadas, não havendo motivo legal ou regulamentar para a omissão apurada.

A Impugnante se defende em relação a nota fiscal de n.º 011117, dizendo que o imposto foi destacado, bem como debitado o valor no livro Registro de Saídas, sendo indevida a exigência.

Muito embora não tenha havido o lançamento do débito relativo ao documento no livro próprio, ao contrário do que sustenta a Autuada, não se confirmou a acusação fiscal de falta de destaque do imposto, conforme cópia do documento às fls. 37.

Nesse sentido, deve-se excluir este documento da exigência fiscal em comento.

### **Irregularidade n.º 2**

A segunda irregularidade trata da emissão de notas fiscais de saída, em operações interestaduais, para consumidor final, com alíquota incorreta, conforme demonstrado no Anexo 02 (fls. 16/18), sendo exigidos, por este motivo, o ICMS e a respectiva multa de revalidação.

A Impugnante alega que boa parte dos seus clientes apresentam inscrição estadual, sendo, assim, contribuintes do ICMS, e que muitos desses situam-se nos Estados do Espírito Santo ou nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, cuja alíquota correta a ser utilizada seria a de 7%.

Ocorre, porém, que as operações de saída, relacionadas no Anexo II, são destinadas a hospitais, clínicas, prefeituras, associações, fundações e outros órgãos similares. Em alguns casos, observa-se, realmente, que consta o número de inscrição no

campo próprio. Entretanto, isto, por si só, não invalida a exigência fiscal, já que as referidas pessoas jurídicas, mesmo que estivessem inscritas nos cadastros de contribuintes do ICMS de seus Estados, não devem ser consideradas como tal, em razão das características de suas atividades, a menos que pratiquem, com habitualidade, operações de circulação de mercadorias definidas como fato gerador do ICMS.

Deduz-se que nas saídas interestaduais com destino às pessoas jurídicas que, embora inscritas nos Cadastros de Contribuintes do ICMS de seus respectivos Estados, não praticam operações descritas como fatos geradores do imposto, a alíquota aplicável é a utilizada nas operações internas, de acordo com o disposto no artigo 43, inciso II, subalínea “a.2” do RICMS/96 e artigo 42, inciso II, subalínea “a.1” do RICMS/02.

A infração encontra-se plenamente caracterizada.

### **Irregularidade n.º 3**

Esta irregularidade é referente à emissão de notas fiscais de saídas de mercadorias, com o imposto destacado a menor, conforme demonstrado no Anexo 03 (fls. 19), sendo por isto exigido o ICMS e respectiva multa de revalidação.

No citado anexo consta o ICMS destacado em cada um dos documentos e a diferença do imposto pago a menor. Observa-se, na referida planilha, que foi separada a base de cálculo normal (18%) e a de produtos genéricos (12%), respeitada a descrição constante do documento fiscal (fls. 195/222).

A Impugnante alega, apenas, que o recolhimento do imposto foi realizado da forma prevista em lei, já que algumas mercadorias são tributadas a 18% e outras a 12% (genéricos).

Observa-se, quanto a nota fiscal de número 18490 (fls. 202), que o imposto debitado se refere apenas aos produtos tributados a 18%. Já em relação ao item genérico, no valor de R\$ 23,67, o imposto referente ao mesmo não foi debitado na nota e nem no livro Registro de Saídas (fls. 736), no qual foi lançado como isento.

Esta infração encontra-se, assim, plenamente caracterizada.

### **Irregularidade n.º 4**

Foi apurado pelo Fisco o aproveitamento irregular de créditos de ICMS, demonstrado no Anexo 04 (fls. 20/21), pelo qual se exige o ICMS e multa de revalidação.

Neste anexo, encontram-se demonstrados pelos Autuantes os créditos estornados devido a diversas irregularidades: duplicidade de lançamento, aquisições de ME's/EPP's, material de uso/consumo, crédito maior do que o destacado na nota fiscal, etc..

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe ressaltar, inicialmente, que as operações de entrada de mercadorias geram direito a créditos do ICMS, desde que obedçam às normas vigentes e que estejam corretamente destacados nos documentos fiscais, independentemente do fato de se destinar a comercialização ou a brindes.

O artigo 68 do RICMS/96 dispõe que “o crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação”. Portanto, se o imposto não está destacado na nota fiscal, a empresa não pode efetuar o creditamento.

Caso a Autuada, comprovadamente, tenha feito algum pagamento indevido quando da saída, deverá proceder de acordo com o previsto no artigo 36 da CLTA/MG.

O estorno de crédito referente à nota fiscal n.º 00692 (fls. 226) teve por motivo o fato do Contribuinte emissor do documento, à época, estar enquadrado como microempresa, sendo, desta forma, indevido o destaque do imposto no documento. A comprovação se encontra às fls. 227.

A empresa Arte Nativa Produtos Naturais Ltda., na data da emissão da nota fiscal (30.04.01) era microempresa – código 40 (isenta do pagamento do ICMS). A própria Impugnante anexou, às fls. 852, documento que comprova essa situação. No entanto, esqueceu-se do disposto no parágrafo 4º do artigo 32 do Anexo VIII – RICMS/96, o qual determina que quando o pedido de desenquadramento for solicitado pelo contribuinte somente produzirá efeitos a partir do 1º dia útil do mês subsequente ao da entrega. A data de 11.04.2001 se refere ao recebimento da alteração dos dados cadastrais pela Repartição, com o pedido de desenquadramento, que somente produziu efeitos a contar de 01.05.2001.

O estorno do imposto destacado nas notas fiscais de n.ºs 009540 e 009541 (fls. 233/234) pode ser facilmente aprovado, vez que, conforme os referidos documentos e as cópias reprográficas do livro Registro de Entradas de fls. 612 e 613, trata-se de notas fiscais de saída e não de devolução de mercadorias, como argumenta a Impugnante.

Quanto à nota fiscal de n.º 104911, a Impugnante argumenta que o imposto não foi creditado em duplicidade. Entretanto, fica comprovada esta duplicidade a partir da análise dos documentos de fls. 628/631.

Com referência à nota fiscal de n.º 015008, consta do documento de fls. 637 um aproveitamento de crédito maior do que o destacado na nota fiscal de fls. 249.

No tocante à nota de n.º 023064, esta se refere à nota fiscal série “D”, de venda a consumidor final, que não gera crédito do imposto (fls. 257).

No que se refere aos documentos de fls. 243, 247, 254 e 258 a 268, inobstante tratar-se de documentos fiscais emitidos por microempresas e empresas de pequeno porte, verifica-se que a natureza das operações é a de devolução das

mercadorias constantes dos mesmos, natureza essa que nada tem a ver com a sistemática de tributação na qual estão enquadradas.

Dessa forma, o destaque, ainda que no campo próprio, não entra em conflito com o regime de recolhimento dos contribuintes por tratar-se de operação de devolução de mercadorias, devendo considerar-se, para análise, os pressupostos gerais concernentes ao ICMS, especialmente a regra da não-cumulatividade do imposto.

Lícito, pois, o creditamento, sob pena de enriquecimento ilícito por parte do Erário Estadual.

### **Irregularidade n.º 5**

A irregularidade, objeto de inclusão no levantamento fiscal, foi o aproveitamento irregular de créditos de ICMS, em retorno integral de mercadorias, em desacordo com a legislação vigente, mediante emissão de nota fiscal de entrada.

A autuada argumenta que seu procedimento está correto e que no verso das notas fiscais consta o motivo da devolução.

O Fisco, por sua vez, entende, ao exame das notas fiscais de saída de fls. 270 a 458, que a Impugnante procedeu em desacordo com o previsto no artigo 78 do RICMS/96.

O artigo 78 define os procedimentos a serem observados para a recuperação do imposto para o estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário:

**Art. 78** - O estabelecimento que receber em retorno integral mercadoria não entregue ao destinatário, para recuperar o imposto anteriormente debitado, 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 livro Registro de Entradas, nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações com Crédito do Imposto";

III - manter arquivada, pelo prazo previsto no § 1º do artigo 96 deste Regulamento, a 1ª via da nota fiscal que acobertou o transporte da mercadoria, anotando a ocorrência na via fixa.

§ 1º - Na hipótese deste artigo:

1) a mercadoria será acobertada, em seu retorno, pela mesma nota fiscal que tenha acobertado a sua saída, que terá seu prazo de validade renovado a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

partir da data da declaração prevista no parágrafo seguinte;

2) a prestação de serviço de transporte correspondente será acobertada pelo mesmo CTCRC que tenha acobertado a remessa, observado o disposto no artigo 10 do Anexo IX.

§ 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.

Analisando os documentos fiscais, verifica-se, em alguns, que, no verso, existe a devolução formal realizada pelo destinatário, sem, no entanto, haver o carimbo do Posto Fiscal porventura existente no itinerário.

Tratando-se de atacadista, ou seja, contribuinte que vende pequenas quantidades de mercadorias a grande número de varejistas, emitindo, para tanto, grande número de notas fiscais em cada saída dos veículos transportadores, entende-se que a falta de carimbo de Posto Fiscal, porventura existente no itinerário, não pode ser fator impeditivo de aproveitamento de créditos em operações de devolução de mercadorias, sabendo-se que o próprio Fisco nem sempre carimba todas as notas fiscais na situação em foco.

Nesse sentido, com fulcro no inciso II, artigo 112 do Código Tributário Nacional, entende-se como legítimo o creditamento relacionado a documento fiscal no qual há devolução formal realizada pelo destinatário, conforme legislação acima transcrita.

Dessa forma, devem ser excluídos das exigências fiscais os documentos constantes de fls.: 271, 299, 314, 320, 326, 332, 344, 346, 348, 350, 354, 376, 410, e 438.

### **Irregularidade n.º 6**

A Autuada promoveu operações de saídas de mercadorias, relacionadas às fls. 25, sem o débito e conseqüente pagamento do imposto. A simples alegação de se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

referirem as notas fiscais a operações de devolução total ou parcial de mercadorias, remetidas em consignação mercantil, não elide a imputação fiscal.

O artigo 254, citado pela Impugnante em sua peça defensiva, determina, em seu § 3º, que na devolução de mercadoria remetida em consignação mercantil o consignatário, dentre outros procedimentos, **deverá emitir** nota fiscal constando como natureza da operação “*Devolução de mercadoria recebida em consignação*” e a expressão: “*Devolução (parcial ou total) de mercadoria em consignação – NF n.º..., de .../.../...*”.

Analisando-se as notas fiscais objeto da exigência (fls. 460/468), observa-se que se tratam de notas fiscais de entrada emitidas pela própria Impugnante e em nenhuma delas consta a natureza da operação como sendo de “*devolução de consignação*” e sim, “*outras entradas*” ou “*dev. de venda de dentro do estado*”.

No presente caso, o que ocorreu foi a simples emissão de uma nota fiscal de entrada, com o aproveitamento do imposto destacado.

Quanto aos documentos anexados pela empresa, a nota fiscal n.º 024845 (fls. 943) não está incluída no trabalho fiscal.

Com relação aos documentos de fls. 941/942, estes vêm demonstrar a não observância do disposto na norma retro mencionada.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se 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 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, por maioria de votos, julgou-se parcialmente procedente o lançamento, para excluir das exigências fiscais: 1) quanto ao item 1 do Auto de Infração, apenas referente à nota fiscal nº 011117; 2) quanto ao item 4 do Auto de Infração, apenas as referentes aos documentos fiscais de fls. 243, 247, 254 e 258 a 268; 3) quanto ao item 5 do Auto de Infração, apenas quanto aos documentos de fls. 271, 299, 314, 320, 326, 332, 344, 346, 348, 350, 354, 376, 410 e 438. Vencida, em parte, a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio, que excluía apenas as exigências referentes às notas fiscais nºs 011117, 010432 e ainda, as exigências referentes ao item 4, apenas quando de retorno de indústria, distribuidora ou atacadista. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 18/03/04.**

**Francisco Maurício Barbosa Simões**  
**Presidente/Revisor**

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