

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

Acórdão: 19.448/11/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000169400-81  
Impugnação: 40.010129703-61  
Impugnante: Marisa Lojas S.A.  
IE: 702014333.08-38  
Proc. S. Passivo: Rodrigo Francisco Vesterman Alcade/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DEVOLUÇÃO IRREGULAR - SAÍDA COM CUPOM FISCAL.** Constatado a apropriação indevida de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais de entrada, emitidas para devolução/troca de mercadorias adquiridas por consumidor final com cupom fiscal, sem observância da legislação tributária aplicável, em especial o disposto no art. 30, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 76, §§ 2º e 3º da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, provenientes de notas fiscais emitidas para devolução/troca irregular de mercadorias adquiridas por consumidor final por meio de cupom fiscal sem identificação do adquirente impressa por ECF.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 984/1002.

Em 15/06/11 é devolvida a documentação que se encontrava ainda na Repartição Fazendária à Impugnante, reabrindo o prazo de 30 (trinta) dias para aditar a impugnação caso entendesse necessário.

A Impugnante traz nova contestação (fls. 1049/1051) reafirmando os pontos apresentados na impugnação anterior.

O Fisco se manifesta às 1053/1069.

**DECISÃO**

Versa a presente autuação sobre a constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, provenientes

de notas fiscais emitidas para devolução/troca de mercadorias adquiridas por consumidor final por meio de cupom fiscal sem identificação do adquirente impressa por ECF, requisito sem o qual não é permitida a apropriação de créditos.

As notas fiscais de entrada e cupons fiscais estão relacionados às fls. 261/981.

### **Da Preliminar**

A Impugnante alega a negativa de acesso às provas dos autos sendo lesado o seu direito de defesa, pois os documentos fiscais objeto da autuação não foram devolvidos à empresa autuada após a intimação do lançamento.

Porém, conforme já mencionado acima, foi reaberto o prazo de 30 (trinta) dias, oportunidade que a Autuada aditou a sua impugnação. Portanto restam-se sanadas as questões relativas ao cerceamento de defesa.

Outra questão apresentada na impugnação é relativa à decadência parcial do crédito tributário, como esta matéria é de mérito, como tal será tratada.

### **Do Mérito**

Aduz a Impugnante que decaiu parcialmente o crédito tributário devido ao fato de o ICMS ser um imposto sujeito ao procedimento de lançamento por homologação o prazo para pagamento do crédito tributário é de 5 (cinco) anos a partir da data da ocorrência do fato gerador que deu azo à obrigação tributária.

E, por este motivo, sustenta que os fatos geradores submetidos à atividade de revisão pela Fazenda Estadual seriam apenas aqueles ocorridos após o dia 02 de maio de 2006.

Quanto a este ponto, cabe destacar que não há de se falar em decadência ao direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 02/05/06, com aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

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

No entanto, constitui regra geral que ao lançamento de ofício aplica-se a contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando a aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.º 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Em decisão recente (19/10/10), o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade no art. 173, I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

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

AgRg NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

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

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

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

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

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

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

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

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006 vai expirar somente em 31/12/11, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 02/05/11.

A discussão principal do Auto de Infração é no tocante à limitação ao crédito do imposto prevista na art. 76, § 3º, inciso I do RICMS/02.

Afirma a Impugnante que efetivamente houve a operação devolução/troca de mercadoria, e o que ocorreu foi uma mera ausência de preenchimento de um requisito formal.

Alega também que, neste sentido, há uma dupla tributação, pois as duas vendas do produto, a anterior e a posterior à devolução/troca seriam objeto de incidência do ICMS.

Para efeito de aproveitamento dos créditos do imposto, o Contribuinte emitiu notas fiscais de entrada englobando todas as devoluções/trocas ocorridas em determinado período, procedimento amparado por regime especial, mencionando o número, série e data do cupom fiscal emitido por ocasião da saída.

Entretanto, os cupons fiscais não continham a identificação do adquirente impressa por equipamento emissor de cupom fiscal – ECF, e não havia a constatação do motivo da troca.

Contudo, visando remediar a situação dos contribuintes, o legislador infralegal autoriza a apropriação de tais créditos, desde que cumpridas determinadas condições que permitam ao Fisco o exercício eficaz do controle fiscal sobre o contribuinte. Trata-se, portanto, de uma autorização condicionada.

Estas condições possuem o intuito de comprovar a veracidade das informações, a realização de fato das operações em comento.

Assim, para ter direito ao crédito do imposto de mercadoria devolvida por consumidor final, o contribuinte deverá adotar o procedimento disposto na legislação tributária, como pode ser observado dos dispositivos transcritos a seguir:

Lei nº 6763/75:

Art. 30 - (...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor ou qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de documentos fiscais, poderá creditar-se do imposto pago por ocasião da saída da mercadoria, segundo o que for prescrito no regulamento.

RICMS/02:

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

(...)

VII - a operação ou a prestação se relacionarem com devolução de mercadoria feita por produtor rural, exceto o referido no inciso II do art. 98 deste Regulamento, pessoa não inscrita como contribuinte ou não obrigada à emissão de documento fiscal, ressalvado o disposto no art. 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:

(...)

§ 2º - A devolução ou a troca serão comprovadas mediante:

I - restituição pelo cliente da via do documento fiscal a ele destinada, ou, tratando-se de devolução ou troca parciais, cópia reprográfica do documento;

II - declaração do cliente ou do responsável, no documento referido no inciso anterior, de que devolveu ou trocou as mercadorias, especificando o motivo da devolução ou da troca, com menção do seu documento de identidade, ou, tratando-se de contribuinte ou seu preposto, com a aposição do carimbo relativo à inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

(...)

§ 3º - Não será permitida a apropriação de crédito:

I - em devolução ou troca de mercadoria adquirida com emissão de Cupom Fiscal, exceto em relação àqueles documentos que contenham identificação do adquirente impressa por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF).;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se, pelo que dispõe a legislação acima, que o imposto anteriormente debitado correspondente à devolução/troca de mercadorias pode ser creditado pelo estabelecimento, desde que observadas as condições previstas pelo art. 76 do RICMS/02, notadamente as dos §§ 3º, inciso 1º e 4º. No entanto, ao não observar tais condições, como restou provado nos autos, a Impugnante descumpriu requisito indispensável à regular apropriação dos créditos.

Os argumentos apresentados pela Impugnante não refutam o mérito da presente autuação, tendo em vista que se limita a aduzir que a exigência imposta pela legislação mineira na devolução de mercadoria com identificação do comprador da mercadoria devolvida/tocada é um requisito acessório e que tem direito ao crédito relativo às mercadorias recebidas em devolução, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988.

Porém, reiterando, o direito ao crédito está condicionado ao cumprimento das exigências previstas na legislação tributária e como a Impugnante não cumpriu, legítima é a glosa de crédito promovida pelo Fisco.

O trabalho fiscal foi realizado em conformidade com a legislação tributária, legítimas, portanto, as exigências fiscais formalizadas no Auto de Infração, relativas ao ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

Art. 55 - (...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Relativamente às multas aplicadas, aduz a Defesa haver dupla penalidade por um mesmo fato gerador. Entretanto, razão não lhe assiste conforme se verá.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação) refere-se ao descumprimento da obrigação principal, exigida em razão da falta de recolhimento do imposto pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária por não atender aos requisitos previstos na legislação.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, sendo uma relativa ao não cumprimento da obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Outrossim, a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, cuja ementa é a seguinte:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Quanto à alegação da Impugnante que questiona a confiscatoriedade das multas deve também destacar que tais multas, bem como a Taxa Selic têm amparo na legislação mineira e tal alegação não encontra aqui o foro adequado para sua discussão, a teor do art. 110 do RPTA/MG.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Também em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar a proposta da Conselheira Relatora de despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 30 (trinta) dias, elabore uma planilha demonstrando a correlação entre as mercadorias constantes dos cupons fiscais e das notas fiscais de entrada apresentadas junto à impugnação. Vencida a Proponente. No mérito, também por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências relativas às mercadorias que constavam nos cupons fiscais e nas notas fiscais de entrada, devendo ser observada a codificação dada para fazer a correlação. Designado relator o Conselheiro Bruno Antônio Rocha Borges. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 24 de novembro de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Relatora**

**Bruno Antônio Rocha Borges**  
**Relator / Designado**

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

---

|                   |   |               |
|-------------------|---|---------------|
| Acórdão:          | 19.448/11/2ª                                | Rito: Sumário |
| PTA/AI:           | 01.000169400-81                             |               |
| Impugnação:       | 40.010129703-61                             |               |
| Impugnante:       | Marisa Lojas S.A.                           |               |
|                   | IE: 702014333.08-38                         |               |
| Proc. S. Passivo: | Rodrigo Francisco Vesterman Alcade/Outro(s) |               |
| Origem:           | DF/Uberlândia                               |               |

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa o presente lançamento acerca da imputação de recolhimento a menor do ICMS, relativo ao período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, em decorrência de apropriação de créditos do imposto destacado em notas fiscais de entrada emitidas a título de devolução ou troca de mercadorias referentes as vendas efetuadas mediante emissão de cupom fiscal.

Consta do Auto de Infração que a ora Impugnante não teria atendido as exigências previstas na legislação para comprovar a devolução ou troca da mercadoria, em especial o disposto no art. 76, § 3º, inciso I do RICMS/02, uma vez que os cupons fiscais emitidos por ocasião da venda não continham a identificação do adquirente impressa por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Para exame da questão cumpre verificar as disposições contidas no art. 76 do RICMS/MG, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, a saber:

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 pelo fabricante de substituir a mercadoria remetida, caso esta apresente defeito dentro do prazo de garantia, desde que este não seja superior ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

previsto no inciso I do § 1º do artigo 96 deste Regulamento;

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 ou outros elementos que a individualizem;

.....  
§ 2º - A devolução ou a troca serão comprovadas mediante:

I - restituição pelo cliente da via do documento fiscal a ele destinada, ou, tratando-se de devolução ou troca parciais, cópia reprográfica do documento;

II - declaração do cliente ou do responsável, no documento referido no inciso anterior, de que devolveu ou trocou as mercadorias, especificando o motivo da devolução ou da troca, com menção do seu documento de identidade, ou, tratando-se de contribuinte ou seu preposto, com a aposição do carimbo relativo à inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

§ 3º Não será permitida a apropriação de crédito:

I - em devolução ou troca de mercadoria adquirida com emissão de Cupom Fiscal, exceto em relação àqueles documentos que contenham a informação do número do CPF ou CNPJ do adquirente impresso por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF);

II - no recebimento, em virtude de garantia, de parte ou peça de mercadoria remetida ao adquirente

§ 4º - O estabelecimento que receber mercadoria, em devolução ou troca, emitirá nota fiscal na entrada, relativamente à mercadoria devolvida, da qual constarão o número, a série e a data do documento fiscal emitido por ocasião da saída.

Alegou a Fiscalização que a troca ou devolução de mercadorias, objeto de nota fiscal de entrada emitida pela Impugnante, não estava acompanhada da cópia do cupom fiscal com completa identificação do comprador da mercadoria devolvida ou trocada. O crédito de ICMS objeto da autuação, portanto, estaria sendo estornado por ausência de requisito formal exigido pelo decreto regulamentador do imposto.

Ainda que se considere a norma regulamentar acima transcrita, não se pode desprezar para exame da questão todas as normas legais que tratam do ICMS e da possibilidade de crédito deste imposto, sempre tendo como norte maior a regra constitucional da não cumulatividade.

O art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal determina que o imposto será não cumulativo, compensando-se o imposto cobrado na operação anterior com o imposto devido pelo contribuinte. O imposto, por sua vez, tem como norma de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incidência a efetiva circulação da mercadoria, em que a propriedade da mercadoria objeto da operação de mercancia passe efetivamente para seu destinatário.

Assim, o ICMS deve incidir somente quando as operações de circulação econômica efetivamente ocorram, sendo permitido ao contribuinte utilizar o imposto recolhido nas etapas anteriores de produção da mercadoria como crédito.

Nos casos de devolução ou troca da mercadoria, ainda que o débito tenha ocorrido, por ter se realizado a operação de circulação de mercadoria, o seu posterior desfazimento implica na anulação do efeito tributário da operação, já que a mercadoria adentra novamente o patrimônio do contribuinte.

Desta forma, na hipótese em que ocorra a circulação econômica do produto, mas haja posterior desfazimento da operação, como ocorre nos casos de troca ou devolução, é evidente que o valor recolhido aos cofres públicos deve ser devolvido ao contribuinte. Do contrário, o produto seria devolvido ao contribuinte, que poderia vendê-lo novamente, mas sem direito ao crédito de sua entrada.

Note-se que, no caso em tela, a Fiscalização não apresentou provas de que as devoluções ou trocas de produto ocorreram, não havendo dúvida, portanto, sobre a ocorrência da devolução ou troca.

O questionamento do Fisco, repita-se pela importância, está adstrito à falta de cumprimento de obrigação acessória, qual seja, a identificação do comprador da mercadoria devolvida ou trocada.

Crucial destacar que os arts. 19 e 20 da Lei Complementar n.º 87/96, determinam o direito ao crédito, não havendo restrições à sua escrituração, com exceção daquelas já expostas pela Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 19. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

O Estado pode criar normas procedimentais para operacionalizar o direito ao crédito, não podendo, no entanto, restringir tal direito ao crédito.

Desta forma, na instituição destas normas procedimentais, a legislação deve preservar o formato determinado pela Constituição Federal ao imposto, permitindo que o encontro dos créditos e débitos que lhe sejam de direito possam ser escriturados pela contribuinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, a falta de identificação do cupom fiscal não pode limitar o direito ao crédito, se, por outras formas for possível verificar a efetiva entrada das mercadorias como troca ou devolução.

No caso em análise, verifica-se a existência de ambos os documentos, relativos à venda através do cupom fiscal e devolução ou troca pela nota de entrada, é efetiva.

O Código Fiscal de Operações e Prestações das Entradas de Mercadorias e Bens e da Aquisição de Serviços ("CFOP") gravado nos documentos fiscais demonstra a ocorrência desse tipo de operação, que não é objeto de contestação pela Fiscalização.

Note-se, aliás, que o requisito do art. 76, § 3º, inciso I do RICMS/02 já foi analisado várias vezes pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, que entendeu pela inconstitucionalidade e ilegalidade do requisito de identificação do comprador no cupom fiscal para legar direito ao crédito do imposto no caso de trocas e devoluções, como se verifica das ementas abaixo transcritas:

PROCESSO 1.0024.05.773582-1/007(1)

RELATOR DESEMBARGADOR NEPOMUCENO SILVA

J. 23/04/2009

DJ. 13/05/2009

DIREITO TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. COMERCIALIZAÇÃO DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO, DE CALÇADOS EM GERAL E DE ACESSÓRIOS. CRÉDITOS GLOSADOS. DEVOUÇÃO DE MERCADORIAS. IDENTIFICAÇÃO DO COMPRADOR. MENÇÃO NO DOCUMENTO FISCAL EMITIDO PELO ECF (EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL). DISPENSA, CONFORME AUTORIZAÇÃO DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. PROVA PERICIAL. COMPROVAÇÃO DE QUE AS OPERAÇÕES FORAM REALIZADAS DE FORMA REGULAR E SEM PREJUÍZO PARA O ERÁRIO. INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. PROCEDÊNCIA, EM PARTE, DOS PEDIDOS, PARA CONSIDERAR VÁLIDO O CREDITAMENTO, EFETUADO COM BASE NA DEVOUÇÃO DE MERCADORIAS DA QUAL HOUVE PERFEITA CORRESPONDÊNCIA ENTRE O CUPOM FISCAL, EMITIDO AO CONSUMIDOR E A NOTA FISCAL DE ENTRADA, EMITIDA QUANDO DA DEVOUÇÃO, ANULANDO-SE, POR CONSEQUENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO NESTE PONTO. SENTENÇA REFORMADA, EM PARTE, EM REEXAME NECESSÁRIO, DIANTE DA IMPOSSIBILIDADE DO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, QUE ENSEJOU O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, ALÉM DA CORRESPONDÊNCIA ENTRE A MERCADORIA DEVOLVIDA E AQUELA, ANTERIORMENTE COMPRADA. EXTINÇÃO DA EXCUSSÃO. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 76, §3º, DO RICMS (DECRETO ESTADUAL Nº 43.080/02). SUCUMBÊNCIA DO ESTADO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FIXADOS CORRETAMENTE (CPC 20, §4º). PREJUDICIALIDADE DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCESSO 1.0024.06.098922-5/001 (1)

RELATOR DESEMBARGADOR (A) DORIVAL GUIMARÃES PEREIRA

J.16/10/2008

DJ. 28/10/2008

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL - EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - CONEXÃO - **ICMS** - COMÉRCIO VAREJISTA DE ROUPAS - CRÉDITOS GLOSADOS - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - IDENTIFICAÇÃO DO COMPRADOR - INEXISTÊNCIA DE EXIGÊNCIA LEGAL - EQUIPAMENTO DE EMISSÃO DE CUPOM FISCAL - ECF - AUTORIZAÇÃO POR PARTE DA SECRETARIA DA FAZENDA ESTADUAL - INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO - PROCEDÊNCIA DO PEDIDO - EXTINÇÃO DA EXCUSSÃO - INTELIGÊNCIA DO ART. 76, § 3º DO RICMS/MG. DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACÉSSÓRIA QUE ENSEJOU O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, ALÉM DA CORRESPONDÊNCIA ENTRE A MERCADORIA DEVOLVIDA E AQUELA ANTERIORMENTE COMPRADA, DEFLUI-SE A INSUBSISTÊNCIA DO "AUTO DE INFRAÇÃO" QUE ORIGINOU A COBRANÇA DO **CRÉDITO** TRIBUTÁRIO EXIGIDO NA EXECUÇÃO FISCAL AJUIZADA CONTRA O EMBARGANTE.

Neste diapasão, merece reforma parcial o presente trabalho fiscal, pois, há nos autos casos em que é possível a perfeita vinculação entre as notas fiscais de entrada emitidas pela Impugnante e os cupons fiscais.

Verifica-se que a Impugnante tentou cumprir o disposto no RICMS quando emitiu as notas fiscais de entrada nelas fazendo referência tanto ao código da mercadoria quanto aos cupons fiscais de venda.

As notas fiscais de entrada emitidas pela Impugnante registram a mercadoria, por seu código.

A regra utilizada como fundamento da autuação, a despeito de tratar-se de regra de exceção para legitimar o crédito é, sem dúvida, uma regra controlística.

Entretanto, tendo em vista os documentos apresentados nos autos vê-se que o controle se materializa.

Portanto, nos casos em que há a perfeita vinculação das mercadorias devolvidas ou trocadas que constam nos cupons fiscais e nas notas fiscais de entrada, devendo para se chegar a esta perfeita correlação ser observada a codificação dada, o crédito é legítimo.

Desta forma, considero válido o creditamento, efetuado com base na devolução/troca de mercadorias nos casos em que há perfeita correspondência entre as mercadorias constantes do cupom fiscal, emitido ao consumidor e a nota fiscal de entrada, emitida quando da devolução pela Impugnante, anulando-se, por conseguinte, o crédito tributário neste ponto.

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

Diante disso, julgo parcialmente procedente para excluir as exigências relativas às mercadorias que constavam nos cupons fiscais e nas notas fiscais de entrada, devendo ser observada a codificação dada para fazer a correlação.

**Sala das Sessões, 24 de novembro de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**

CC/MIG