

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.800/15/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000237190-34  
Impugnação: 40.010136937-19  
Impugnante: Restoque Comércio e Confecções de Roupas S/A  
IE: 001082896.11-82  
Proc. S. Passivo: Vanessa Nasr/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DEVOLUÇÃO IRREGULAR - SAÍDA COM CUPOM FISCAL.** Constatada 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 do RICMS/02. 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 unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de julho de 2012 a julho de 2014, em virtude, de ter a Autuada aproveitado indevidamente créditos do imposto, destacado em notas fiscais emitidas para devolução ou troca de mercadorias, adquiridas por consumidor final, por meio de cupom fiscal sem identificação do adquirente impresso por ECF, requisito indispensável para apropriação de créditos.

Exigências de 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 133/148, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 206/222.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

A Impugnante aduz que a Fiscalização não exerceu seu dever de buscar o primado da verdade material ao deixar de analisar documentos que demonstravam que a devolução de mercadorias teve uma saída anterior, ainda que de um dos estabelecimentos mineiros da Impugnante.

Verifica-se que o argumento confunde-se com a matéria meritória e, dessa forma, será tratado mais adiante.

### **Do Mérito**

Versa a presente autuação sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS, em virtude de a Autuada ter aproveitado indevidamente créditos do imposto, destacado em notas fiscais emitidas para devolução ou troca de mercadorias adquiridas por consumidor final por meio de cupom fiscal sem identificação do adquirente impresso por ECF.

As notas fiscais de entrada estão relacionadas às fls. 18/45.

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 seguintes dispositivos:

#### RICMS/02

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 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 ao seu número de inscrição no Cadastro de Pessoa Física (CPF), endereço residencial e telefone, ou, tratando-se de pessoa jurídica ou seu preposto, com a aposição do carimbo relativo à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inscrição do estabelecimento 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);

(...)

§ 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;

§ 5º - A nota fiscal emitida quando do recebimento de mercadoria, em devolução ou troca, será arquivada em separado, juntamente com os documentos fiscais, ou cópia, que acobertaram a remessa e o retorno da mercadoria.

Observa-se que o imposto correspondente à devolução ou troca de mercadorias adquiridas com emissão de cupom fiscal pode ser creditado pelo estabelecimento, desde que observadas as condições estabelecidas na legislação retrotranscrita, especialmente, para o caso concreto, no § 2º, incisos I e II.

No entanto, como a própria Impugnante relata em sua defesa, ela não cumpre tais condições, argumentando que "... nem sempre o cliente comprador retorna com o cupom fiscal de aquisição e sempre sob a justificativa de que o produto é de marca da empresa, sendo na ótica dele dispensada a necessidade de apresentação do cupom fiscal para...".

Alega que é empresa de varejo das marcas Le Lis Blanc, Bo-Bô e John John, com diversas lojas no Estado de Minas Gerais, e que é prática comum dos consumidores devolverem a mercadoria para troca em estabelecimento diverso da compra efetuada, sendo que admite tais devoluções para atender o Código de Defesa do Consumidor e manter relação estreita com seu público.

Justifica que não é possível negar a devolução das mercadorias, pois os produtos são identificáveis pelas suas respectivas características de produção, etiquetas de identificação.

Todavia, essa inobservância da legislação por parte da Autuada, nas operações de devolução de mercadoria vendida a consumidor final, tornou-se comum, normal, tanto que ela não apresentou nenhum comprovante da venda anterior, impedindo a Fiscalização de auditar tais devoluções, de forma a comprovar a veracidade dos fatos narrados nos documentos fiscais de entrada, restando, assim, a vedação do crédito apropriado nas devoluções.

Ressalta-se que, independente da possibilidade de identificar o produto pelo mesmo código ou marca, é necessário o cumprimento à citada legislação tributária para comprovar a ocorrência da devolução.

A Impugnante, na tentativa de comprovar que as devoluções ocorreram, apresenta planilhas que compõem o CD anexado às fls. 201.

Relata que essas planilhas evidenciam que a devolução de mercadoria está vinculada a uma venda anterior e que foram feitas com base nos arquivos XML, notas fiscais constantes do sistema da SEF/MG e cupom fiscal listado no SPED Fiscal, demonstrando o cruzamento de dados de todos os cupons fiscais emitidos a título de venda, por item/produto, contra os dados de todas as notas fiscais eletrônicas de devolução, também por item/produto.

Acrescenta que, nesse cruzamento, o parâmetro de confronto utilizado foi o de identificação das semelhanças entre as operações/itens de cada documento fiscal de entrada e de saída, detectando a data do documento de venda igual ou inferior ao do documento de devolução, bem como a identificação de mesmo valor e código de produto.

Completa que, a partir do confronto dos documentos de entradas e saídas na forma exposta, obteve o resultado apresentado às fls. 141/143, e ao citado CD, concluindo que não há entrada que não tenha sido identificada a respectiva saída, ou seja, “toda a devolução de mercadoria está devidamente vinculada nos termos do § 2º do artigo 76 do RICMS/MG”, restando indevida a exigência fiscal, por entender que o “comando normativo insculpido nesse dispositivo regulamentar é, na verdade, a necessidade de vinculação entre venda e a respectiva devolução”.

Reclama que se a Fiscalização tivesse buscado a verdade material, não teria lavrado o presente Auto de Infração.

Declara que, comprovada a devolução das mercadorias, “não há que se exigir o imposto e a multa de revalidação e multa isolada”. Assim, “o que restaria seria tão somente a multa isolada por suposto descumprimento do modo como foi feito o lançamento e o recebimento da mercadoria devolvida”.

Alega, assim, a improcedência da autuação, diante da comprovação da devolução das mercadorias e do direito ao crédito de ICMS.

Entretanto, equivocou-se a Impugnante ao afirmar que houve a comprovação da devolução das mercadorias mediante o cruzamento dos dados apresentados na impugnação (CD de fls. 201), até porque esse procedimento a própria Fiscalização poderia ter feito, uma vez tratar-se de cruzamento de dados baseados em arquivos que a Fiscalização tem acesso.

Reitera-se que o atendimento às condições impostas no art. 76 do RICMS/02, especialmente, no caso concreto, aos incisos I e II do § 2º, é imprescindível para a comprovação da veracidade da ocorrência da devolução da mercadoria por consumidor final, o que não foi respeitado pela Autuada.

Tal descumprimento prejudica o direito à aprovação de crédito de ICMS em devolução de mercadoria adquirida por particular com emissão de cupom fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale lembrar que, ao contrário do alegado pela Impugnante, a Fiscalização sempre esteve em busca da verdade material ao intimar a Contribuinte diversas vezes para obter a documentação necessária à devida comprovação, mas, não obstante todas as oportunidades que a Contribuinte teve, ela não se manifestou.

Frisa-se que a comprovação de que, de fato, houve devolução de mercadoria adquirida por consumidor final mediante cupom fiscal não se resume na vinculação dessa operação à sua correspondente saída ocorrida anteriormente.

Assim, como o procedimento adotado pela Autuada não está de acordo com a legislação tributária mineira, considera-se indevida a apropriação dos créditos em questão.

Ressalta-se que a adoção de procedimento não previsto na legislação deve ser formalizada mediante regime especial para que possa substituir as regras gerais, de acordo com o § 8º do art. 76 do RICMS/02, o que não corresponde ao presente caso.

A Impugnante argumenta, também, que o ICMS relativo à mercadoria devolvida deve ser recuperado em respeito ao princípio da não cumulatividade previsto no art. 155 da Constituição Federal (CF/88) e no art. 19 da Lei Complementar – LC nº 87/96.

Portanto, ela afirma que “a lei e o regulamento do ICMS mineiro não podem impor limites aos créditos além daqueles previstos na CF/88 e na LC 87/96, sob pena de ferir o princípio da não cumulatividade”, entendendo “ser ilegal e inconstitucional a criação de óbices incompatíveis com a prática comercial do setor varejista para pretender impedir a apropriação de créditos nas suas devoluções”.

Entretanto, não lhe assiste razão.

O direito de crédito garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e na legislação tributária mineira não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício, o qual depende de normas instrumentais de apuração.

Diz o art. 155, inciso II, § 2º, inciso I da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

A interpretação do dispositivo transcrito conduz à conclusão de que o contribuinte deve compensar o imposto devido em cada operação de circulação de mercadoria com o imposto cobrado na operação anterior.

O art. 23 da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 30 da Lei nº 6.763/75, a seguir transcritos, estatuem que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação e o que for prescrito no regulamento, sendo que a apropriação indevida de créditos enseja recolhimento a menor do imposto:

### Lei Complementar nº 87/96

Art. 23 - O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

### Lei Estadual nº 6.763/75

Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

(...)

§ 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. (grifou-se)

Da análise do art. 30, § 2º da Lei nº 6.763/75, conclui-se que a legislação mineira assegura a apropriação do crédito do ICMS na entrada da mercadoria recebida em troca/devolução, mas deixa ao Regulamento do ICMS a normatização da forma como o direito ao aproveitamento de crédito se materializará quando da devolução de mercadorias por particular, produtor ou qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de documentos fiscais.

Cumprindo a determinação constante da Lei nº 6.763/75, encontra-se o art. 76 do RICMS/02, que trata das condições necessárias ao aproveitamento do crédito relativo às devoluções, trocas e retornos de mercadorias adquiridas por consumidor final.

Assim, a falta de instrumentalização necessária para o exercício do direito, que depende exclusivamente do interessado, não implica qualquer

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inconstitucionalidade, já que o direito mantém-se pleno e intacto aguardando sua regular fruição.

Não cumprindo tais condições, como de fato admite em sua peça de defesa, é vedado à Impugnante o crédito decorrente das devoluções efetuadas pelas pessoas físicas, uma vez que a Fiscalização está impedida de auditar tais devoluções, de forma a comprovar a veracidade dos fatos narrados nos documentos fiscais de entradas.

Resta, portanto, incontroverso os fatos narrados no Auto de Infração, o trabalho fiscal em conformidade com a legislação tributária, assim como a adequação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 ao caso concreto, nos seguintes termos:

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;

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante no item 5 do § 5º, senão veja-se:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

5) de aproveitamento indevido de crédito;

Por fim, cabe ressaltar que em matéria análoga, este foi o entendimento do Egrégio Tribunal de Justiça e do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais:

**EMENTA:** TRIBUTÁRIO – EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL – ICMS – DEVOLUÇÃO/TROCA – ART. 76 DO RICMS/2002 – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – INOBSERVÂNCIA – CREDITAMENTO INDEVIDO – RECOLHIMENTO A MENOR. TENDO OCORRIDO DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, RESTA AFASTADO O DIREITO AO CREDITAMENTO PRETENDIDO, HAJA VISTA O ÓBICE DECORRENTE DA AUSÊNCIA DE MECANISMO CONFIÁVEL QUE POSSA ATESTAR A EXISTÊNCIA DAS TRANSAÇÕES DE DEVOLUÇÃO/TROCA DE MERCADORIAS. SENDO INDEVIDA A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO, VIA DE CONSEQUÊNCIA, RESTA EVIDENCIADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO TRIBUTO DE ICMS.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.08.192574-5/002 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): LOJAS AMERICANAS S/A - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS.

**EMENTA:** APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ANULATÓRIA DE LANÇAMENTO FISCAL - PRELIMINAR - REJEIÇÃO - MÉRITO - COMÉRCIO VAREJISTA - TROCA E DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - COMPENSAÇÃO - ART.76 DO RICMS/2002 - REQUISITOS NÃO CUMPRIDOS - CREDITAMENTO INDEVIDO - AUTUAÇÕES FISCAIS REGULARES - RECURSO DESPROVIDO. 1) DEVE-SE RECONHECER A REGULARIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL REALIZADA PELO ESTADO DE MINAS GERAIS, UMA VEZ COMPROVADO ATRAVÉS DE LAUDO PERICIAL OFICIAL QUE A PARTE NÃO CUMPRIU TODOS OS REQUISITOS PREVISTOS NO ART.76 DO RICMS/2002 QUANDO CREDITOU-SE DO ICMS RECOLHIDO POR OCASIÃO DA SAÍDA DE MERCADORIA DEVOLVIDA/TROCADA. 2) PRELIMINAR REJEITADA. RECURSO DESPROVIDO. (APELAÇÃO CÍVEL 1.0024.09.481638-6/002, RELATOR(A): DES.(A) TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO , 8ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 03/10/2013, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 14/10/2013).

**ACÓRDÃO 21.659/14/1ª (RESTOQUE COM. E CONF. DE ROUPAS S.A.):**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **EMENTA:** CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DEVOLUÇÃO IRREGULAR – SAÍDA COM CUPOM FISCAL. CONSTATADA A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 NO ART. 76, §§ 2º E 3º DO RICMS/2002. EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS, 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.

### **ACÓRDÃO 21.681/14/1ª (RESTOQUE COM. E CONF. DE ROUPAS S.A.):**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS. EMENTA: CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DEVOLUÇÃO IRREGULAR – SAÍDA COM CUPOM FISCAL. CONSTATADA A APROPRIAÇÃO 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 NO ART. 76, §§ 2º E 3º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II EM MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela impugnante, sustentou oralmente a Dra. Julianna de Camargo Azevedo Finck Saweljew e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor), Alexandre Périssé de Abreu e Reinaldo Lage Rodrigues de Araujo.

**Sala das Sessões, 19 de fevereiro de 2015.**

**Marco Túlio da Silva**  
**Presidente / Relator**

IS/T