

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.841/15/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000256443-25
Impugnação: 40.010137643-49
Impugnante: Restoque Comércio e Confecções de Roupas S/A
IE: 001082896.09-25
Proc. S. Passivo: Sílvio Luís de Camargo Saiki/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, *caput* § 2º 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 01/04/12 a 31/08/14, 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, em desacordo com o art. 76, *caput* e § 2º, inciso I do RICMS/02.

Exige-se ICMS, multa de revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e multa isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 108/119, bem como documentos complementares, intempestivamente, às fls. 173/181, os quais foram acatados pela Fiscalização.

A Autuada traz em sua defesa os seguintes argumentos:

- no seu ramo de atividade é comum a troca de mercadorias pelos consumidores, inclusive em loja diversa daquela na qual a mercadoria foi comprada;
- sua política de devolução e troca atende seu público exigente, e ao Código de Defesa do Consumidor;
- em muitos casos, o consumidor final recebeu o produto a título de presente, portanto, não possui o cupom de compra da mercadoria;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não há produtos recebidos em devolução que não sejam de sua própria marca e que esses são evidentemente identificáveis pelas características de produção e etiquetas de identificação, conforme Regulamento do IPI;

- as devoluções podem ser comprovadas pela simples movimentação de todas as entradas e saídas de mercadorias em suas lojas em território mineiro e que a Fiscalização se equivocou em não analisar outros documentos para aferir que toda devolução teve uma saída anterior;

- não pode arcar com o ICMS em duplicidade e que poderia ser mantido, no presente trabalho, tão-somente a exigência da multa isolada por suposto descumprimento parcial de obrigação acessória;

- mesmo não sendo as provas apresentadas suficientes para comprovar as devoluções, que o crédito de ICMS deve ser mantido com base no princípio constitucional da não cumulatividade, e que normas inferiores, no caso a legislação mineira, não poderia criar exigências operacionais não condizentes com a realidade das operações comerciais do setor varejista;

- as planilhas que apresentou, cujos dados foram extraídos dos arquivos XML, notas fiscais e cupons, comprovam que a devolução das mercadorias está vinculada a uma venda anterior;

- a referida planilha prova a movimentação dos estoques e a referência vinculativa entre as entradas e respectivas saídas e foi elaborada mediante cruzamento de dados de todos os cupons fiscais emitidos a título de vendas, por item/produto, contra os dados de todas as notas fiscais eletrônicas de devolução, também por item/produto;

- a partir do confronto dos documentos de entradas e de saídas, obteve o seguinte resultado: 1- “referência mesmo adquirente”: das operações apontadas pela Fiscalização, grande parte tem exatamente a identificação da mesma pessoa que comprou e devolveu os produtos; 2- “referência adquirente identificado na devolução”: o cliente, ao comprar em sua loja, não indicou o CPF para constar no cupom fiscal, mas o fez no momento da devolução; 3- “referência devolução de presente”: o CPF constante do cupom fiscal de venda é diferente do CPF da devolução, por se tratar de devolução promovida pela própria pessoa do presenteado; 4- “sem referência”: as mercadorias foram adquiridas em outras lojas do território mineiro, por conseguinte, não foram identificadas pela Fiscalização, que considerou apenas a hipótese de entradas de mercadorias deste mesmo estabelecimento;

- não há qualquer entrada que não tenha sido identificada pela respectiva saída, sendo indevida, portanto, a exigência fiscal.

A Fiscalização manifesta-se às fls. fls. 187/206.

DECISÃO

A autuação fiscal refere-se ao estorno de créditos de ICMS apropriados indevidamente e destacados em documentos fiscais emitidos pela própria Autuada – notas fiscais de entrada -, com Código Fiscal de Operações (CFOP) 1202 e 2202 -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devolução de venda de mercadoria adquirida por consumidor final, por meio de cupom fiscal, em desacordo com o art. 76, *caput* e § 2º, inciso I do RICMS/02, conforme relação anexada pela Fiscalização.

Inicialmente, a Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que não foram observados requisitos essenciais de validade do ato administrativo previstos no art. 89, incisos VI e VII do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Dec. nº 44747/08.

Há de se destacar que o Auto de Infração contém todas as informações e elementos necessários e suficientes ao esclarecimento da imputação objeto do presente feito fiscal. A propósito, os próprios argumentos trazidos pela Impugnante no bojo de suas peças defensórias, por si só, demonstram que houve o perfeito e necessário entendimento, por ela, das acusações que lhes foram imputadas.

Desta forma, o presente lançamento se deu com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, não havendo que se falar em descumprimento de norma insculpida na legislação tributária para tal.

Aduz, ainda, 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 seus estabelecimentos mineiros.

Verifica-se que o argumento confunde-se com a matéria meritória, e assim será tratada.

A Contribuinte atua no ramo de comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios, portanto, para ter direito ao crédito do ICMS, relativamente à mercadoria devolvida por particular, deve observar as normas previstas no art. 30 – *caput* e § 2º da Lei nº 6.763/75, bem como no art. 76 - *caput* e § 2º do RICMS, nos seguintes termos:

Lei 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.

RICMS/02:

Art. 76 - O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 inscrição do estabelecimento no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);

(...)

E ainda o §§ 3º, 4º e 5º, do citado art. 76 prescrevem:

ART. 76 - (...)

§ 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

No caso dos autos, a Fiscalização em busca da verdade material, intimou a Contribuinte a exhibir os documentos (cupons fiscais) referentes à venda das mercadorias devolvidas em várias oportunidades, inclusive em momento anterior ao início da ação fiscal, como demonstram os documentos de fls. 02 de 08/10/14; fls. 04 de 24/10/14 e fls. 06 de 11/11/14. Todavia, nada foi apresentado.

No que diz respeito às planilhas apresentadas quando da sua impugnação, cumpre destacar que elas não se prestam a comprovar a regularidade das devoluções, pelos motivos expostos em seguida.

Na verdade, trata-se da relação dos documentos fiscais, objeto da autuação - notas fiscais de entrada emitidas pela Autuada -, a partir das quais foi identificado o cupom fiscal emitido para o consumidor quando da saída da mercadoria, com a descrição do motivo da devolução da seguinte forma: 1- se identificou, na entrada, o mesmo adquirente da saída, chamando de “mesmo adquirente”; 2- se identificou o adquirente somente na entrada, o que nomeia de “adquirente identificado na devolução”; 3- se identificou, na entrada, adquirente diverso da devolução, o que classifica de “devolução de presente”; 4- quando não identifica o cupom da saída, justificando que se trata de aquisição ocorrida em outro estabelecimento, o que chama de “sem referência”.

O fato de ter sido emitido um cupom fiscal na saída das mercadorias, a princípio, demonstra, apenas, que foi observada, em parte, a legislação tributária, no que concerne a venda de mercadoria para o consumidor final. Tal procedimento não legitima o aproveitamento do crédito do imposto, pela reentrada da mercadoria, ocorrida em função de devolução efetuada pelo cliente, visto que não foram observados os requisitos previstos nas normas que regem à matéria, conforme acima demonstrado.

Na informação trazida pela Impugnante é mencionado, tão-somente, qual foi o cupom fiscal emitido por ocasião da saída e se a entrada identifica ou não o mesmo adquirente constante do documento fiscal da saída, quando isso ocorreu, devendo ser salientado que para as vendas identificadas como “sem referência”, nem existiu cupom fiscal na saída.

A alegação da Autuada de que o estorno do crédito do ICMS, exigido no presente trabalho, fere o princípio constitucional da não cumulatividade do imposto, não merece prosperar, uma vez que o direito ao crédito não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício. O direito é amplo, submetendo-se unicamente aos limites constitucionais, mas seu exercício depende de normas instrumentais de apuração.

A própria Constituição Federal remete à lei complementar, a competência para disciplinar o regime de compensação do imposto, consoante alínea “c”, inciso XII do § 2º do art. 155, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constituição Federal

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

I - (...)

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;

III - (...)

1º - (...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Desse modo, a Lei Complementar nº 87/96 prevê no *caput* do art. 23, que o direito ao crédito está condicionado à idoneidade da documentação fiscal e aos ditames estabelecidos na legislação, *in verbis*:

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. (Grifou-se).

Essas condições estabelecidas na legislação são, por sua vez, as previstas no art. 30 da Lei nº 6.763/75 e no art. 76 do RICMS/02, conforme acima já mencionado.

Assim, para ter direito ao crédito do imposto de mercadoria devolvida por consumidor final, reiterando, o contribuinte deverá adotar o procedimento disposto na legislação tributária. No entanto, ao não observar tais condições, como restou provado nos autos, a Impugnante descumpriu requisito indispensável à regular apropriação dos créditos, ficando, a Fiscalização, impedida de auditar tais devoluções de forma a comprovar a veracidade dos fatos narrados.

Da mesma forma, os dados trazidos pela Impugnante não se prestam para atestar a regularidade das devoluções.

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 21.681/14/1ª (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.

As multas de revalidação e isolada foram cobradas de acordo com a previsão legal, não tendo, portanto, caráter de confisco. A primeira, decorre do não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pagamento do tributo devido, e a segunda por descumprimento de obrigação acessória, nos seguintes termos:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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.

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.

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

(...)

5) de aproveitamento indevido de crédito;

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, 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. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

signatárias, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 26 de março de 2015.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Cindy Andrade Moraes
Relatora**

CC/MIG