

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	21.937/18/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001005298-26	
Impugnação:	40.010146167-34	
Impugnante:	Marisa Lojas S.A. IE: 186014333.12-08	
Proc. S. Passivo:	Italo Costa Simonato/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

***EMENTA***

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Assim, a decadência parcial do lançamento, alegada pela Impugnante nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, não produz os efeitos pretendidos.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DEVOLUÇÃO IRREGULAR - SAÍDA COM CUPOM FISCAL.** Constatada a apropriação indevida de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de entrada, emitidas pela Autuada em razão de devolução/troca de mercadorias adquiridas por consumidor final com cupom fiscal, sem observância da legislação tributária aplicável à época dos fatos geradores, em especial o disposto no art. 30, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 76, § 2º, incisos I e II, do RICMS/02. O procedimento interno efetuado pela Autuada não encontra respaldo na legislação tributária. Corretas as exigências fiscais 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.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2013 a julho de 2017, em razão de aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em notas fiscais de entrada emitidas pela Autuada, referentes a devoluções de mercadorias por clientes não obrigados à emissão de documentos fiscais. A Autuada não adotou os procedimentos previstos na legislação tributária aplicável à época dos fatos geradores, em especial o disposto no art. 76, § 2º, incisos I e II, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 99/111, anexando os documentos de fls. 112/236. Pede, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 244/248, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a manutenção do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 252/268, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/01/13 a 05/07/13 e, pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, com pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2013 a julho de 2017, em razão de aproveitamento indevido de crédito de ICMS destacado em notas fiscais de entrada emitidas pela Autuada, referentes a devoluções de mercadorias por clientes não obrigados à emissão de documentos fiscais.

O aproveitamento indevido de créditos se deu tendo em vista que não foram anexados à nota fiscal de entrada os cupons fiscais de saída emitidos quando da realização da venda das mercadorias, bem como a declaração do cliente/responsável que devolveu/trocou, especificando o motivo da devolução/troca, consoante previsto na legislação tributária aplicável à época dos fatos geradores, em especial o disposto no art. 76, § 2º, incisos I e II, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000024698.10 (fls. 02/03), Auto de Infração – AI (fls. 04/09), Relatório Fiscal (fls. 10/14), cópia do Conta Corrente Fiscal da Contribuinte – período de 2013 a 2017 (fls. 15/17), cópia da Declaração de Apuração e Informações do ICMS – DAPI – período 2013 a 2017 (fls. 18/71), cópia por amostragem de DANFES referentes a notas fiscais de devolução (fls. 72/91), Demonstrativo do Valor de Crédito a Estornar (fls. 92/93) e CD contendo arquivo com a relação de todas as notas fiscais emitidas pela Contribuinte, objeto de autuação (fls. 94).

Como prejudicial de mérito, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/13 a 05/07/13, por defender aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I, do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART.173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Assim, no presente caso não se aplica a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, eis que a irregularidade apontada diz respeito a utilização indevida de créditos do imposto, resultando em falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Infere-se, então, que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2013 somente expirará em 31/12/18, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência parcial relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 05/07/18.

Superada a questão da decadência, passa-se à análise da irregularidade constatada pelo Fisco, que, lembrando, trata de aproveitamento indevido de crédito de ICMS, relativo a devoluções de mercadorias por clientes não obrigados à emissão de documentos fiscais, sem observância da legislação tributária aplicável à época dos fatos geradores.

Na mídia eletrônica de fls. 94, o Fisco inseriu planilha em que relacionou todas as notas fiscais eletrônicas de entrada emitidas pela Contribuinte, em razão de devolução ou troca de mercadorias (CFOP 1202), vendidas a consumidor final mediante cupom fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tais notas foram extraídas, por meio do Aplicativo “Auditor Eletrônico”, dos arquivos eletrônicos transmitidos pela empresa.

Considerando os valores constantes dessa planilha e os declarados em DAPI pela empresa, conforme declarações de fls. 18/71, observa-se que, em alguns meses, o somatório mensal dos valores de base de cálculo e de ICMS destacados nas notas fiscais divergem dos lançados em DAPI.

Assim, para a apuração do valor de ICMS a estornar, o Fisco elaborou a planilha de fls. 92/93, intitulada “Demonstrativo do Valor de Crédito à Estornar Apropriado Indevidamente nas Devoluções”, em que foram indicados os montantes mensais de base de cálculo e de ICMS destacados nas mencionadas notas fiscais eletrônicas de entrada emitidas pela Contribuinte e aqueles declarados em DAPI, definindo, em regra, para efetuar o estorno, os valores lançados em DAPI, uma vez que são menores que aqueles destacados nas notas fiscais.

Ressalta-se que, nos meses de junho de 2013, novembro de 2016 e fevereiro de 2017, verificando que os valores destacados nas notas fiscais se mostravam menores que os valores declarados em DAPI, o Fisco considerou os valores destacados nas notas fiscais para apurar o valor de crédito de ICMS a ser estornado.

Esses valores de crédito a estornar foram levados às planilhas de fls. 11/13, para a formação do Demonstrativo do Crédito Tributário.

Segundo a Fiscalização, o crédito do imposto objeto de estorno, correspondente às notas fiscais emitidas a título de devolução de venda, foi apropriado pela Autuada em desacordo com a previsão contida no art. 30, § 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 76, § 2º, incisos I e II, do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores), tendo em vista que não foram anexados à nota fiscal de entrada os cupons fiscais de saída emitidos quando da realização da venda das mercadorias, bem como a declaração do cliente/responsável de que devolveu/trocou, especificando o motivo da devolução/troca, de modo a comprovar a operação:

### 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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.

(...)

**Efeitos de 15/12/2002 a 09/08/2017 - Redação original:**

**"§ 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;"**

**Efeitos de 17/09/2009 a 09/08/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.174, de 16/09/2009:**

**"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);"**

(Destacou-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.

Assim, essa autorização está vinculada ao cumprimento de determinadas condições que permitam ao Fisco o exercício eficaz do controle fiscal. Trata-se, portanto, de uma autorização condicionada.

Com efeito, para fins do exercício do direito ao crédito na troca de mercadorias, a legislação tributária (art. 76 do RICMS/02) exige a observância de requisitos, como, entre outros, a anexação do documento que acobertou a saída do produto, no caso em análise, o cupom fiscal, e a declaração do cliente especificando os motivos da devolução (incisos I e II acima transcritos).

Ressalta-se que, conforme declaração do Fisco no Relatório Fiscal, às fls. 11, a *“Contribuinte não apresentou os documentos exigidos pelo dispositivo legal acima mencionado, tendo recebido a AIAF via Correios em 26/01/2018, cujo comprovante se encontra anexo”* (fls. 02/03).

A Impugnante, em sua peça de defesa, informa que tem por objeto social principal a comercialização de roupas e artigos do vestuário feminino e, como característica lógica do setor, a realização de trocas de mercadorias representa uma atividade comercial comum da empresa, importando na totalidade dos créditos objeto de autuação.

Relata que, como *“seus consumidores (pessoas físicas) não são contribuintes do imposto e, por conseguinte, são desobrigados à emissão de documento fiscal de devolução”*, ao receber mercadorias devolvidas em virtude de troca, a Autuada credita-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, emitindo nota fiscal de entrada para amparar o crédito fiscal.

Reconhece que o art. 76 do RICMS/02 autoriza o aproveitamento de crédito nessa hipótese de devolução ou troca de mercadoria, *“condicionada à restituição pelo cliente da via do documento fiscal a ele destinada ou declaração do consumidor”* (destacou-se).

Entende que o objetivo dessa norma é *“obstar o aproveitamento de créditos fiscais ilegítimos, p. ex., através de devoluções fictas”*. Nesse sentido, afirma que todas as operações de troca objeto de autuação são legítimas e que a Autuada não ignora a legislação tributária.

Destaca que, *“em apreço às relações comerciais construídas com seus consumidores e aos preceitos incrustados no Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90), a Impugnante não exige, necessariamente, a restituição do cupom fiscal, mas registra-o adequadamente em relatório diário”*.

Revela que *“a declaração do consumidor, com vistas à simplificação operacional, é substituída por uma ordem de pagamento de troca, denominada internamente de “VALE-TROCA”.*

Explica que a operação de troca de mercadoria enseja a expedição desse “vale-troca”, que contém o número de identificação do vale, a data de emissão, o nome completo e o documento de identidade do cliente e o motivo da troca.

Acrescenta que os dados desse documento alimentam o “Relatório de Vale-Troca”, que contém, ainda, a data de utilização do vale, o número do cupom fiscal, o valor do instrumento e a data de validade do vale.

Esclarece que, *“em regra, a troca é realizada no mesmo dia em que o consumidor comparece ao estabelecimento comercial. Ainda sim, é expedido um “vale-troca”, com idêntica data de emissão e data de utilização. Caso o consumidor promova a devolução da mercadoria, mas opte por não escolher uma mercadoria de troca naquele mesmo dia, o vale-troca poderá ser utilizado como instrumento de crédito para outro momento, com validade, hodiernamente, de 30 dias”.*

A título exemplificativo, acosta às fls. 183/203, o “Relatório de Vale-Troca” de 02/05/17 e alguns dos respectivos vales.

Afirma que, com base nesses documentos, **“é plenamente possível relacionar o vale-troca (...) com o respectivo cupom fiscal de origem, relativo à mercadoria saída e posteriormente devolvida/trocada”.**

Frisa que, *“ainda que o vale-troca seja utilizado a posteriori, o aproveitamento do crédito é feito no dia, posto que em decorrência da devolução da mercadoria para troca (feita no mesmo dia em que é gerado o “vale-troca”) e não da utilização do vale-troca”.*

Às fls. 205/236, anexa, também, planilha com a relação de todas as notas fiscais de entrada correspondentes às devoluções ocorridas em 02/05/17, bem como os respectivos DANFES, espelhando o igual montante de mercadorias devolvidas no dia, conforme relatório diário de vale-trocas.

Em relação a todo o período autuado, considerando o grande *“volume documental apto a comprovar a legitimidade do crédito apropriado”*, a Impugnante apresentou, às fls. 204, um CD contendo, por amostragem, documentos em formato “pdf”, que representam relatórios diários de vale-troca, bem como os respectivos vales-troca emitidos no dia.

Conclui que, *“evidenciando-se que as operações de troca de mercadorias são reais, não configurando operações fictas, deverá ser chancelada a legitimidade dos créditos fiscais aproveitados pela empresa, sob pena de ofensa ao princípio da não cumulatividade do imposto”.*

A Fiscalização, após análise de toda a documentação apresentada pela Defesa, conclui que a própria Impugnante reconhece que não obedeceu aos dispositivos legais previstos para as operações de troca de mercadoria, especificamente, o estabelecido no § 2º, incisos I e II, do art. 76 do RICMS/02, estando convicto de que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*“as informações apresentadas pela Autuada não oferecem a mínima condição de consentir com créditos apropriados em função das devoluções”.*

Verifica-se, então, que a principal controvérsia a respeito deste Auto de Infração refere-se ao cumprimento das regras impostas pelo art. 76 do RICMS/02 para aproveitamento do crédito do ICMS nos casos de trocas/devoluções relativas a vendas efetuadas com cupons fiscais.

É certo que a troca da mercadoria, cujo imposto já houvera sido recolhido originariamente, quando de sua venda, faz surgir para o contribuinte o direito subjetivo à restituição dos valores respectivos, por meio do aproveitamento dos créditos, mediante emissão de nota fiscal de entrada.

No entanto, reitera-se que, para fins do exercício do direito ao crédito na troca de mercadorias, a legislação tributária vigente à época dos fatos geradores exigia a observância de requisitos, como, entre outros, a anexação do documento que acobertou a saída do produto, no caso em análise, o cupom fiscal, e a declaração do cliente especificando os motivos da devolução, nos termos do § 2º do art. 76 do RICMS/02.

Segundo a Impugnante, a documentação apresentada demonstra que foram cumpridos todos os requisitos da legislação, de modo a lhes assegurar o direito ao creditamento do imposto relativo às mercadorias devolvidas, porque tais documentos evidenciam *“que as operações de troca de mercadorias são reais, não configurando operações fictas”*.

Nessa perspectiva, observa-se que o procedimento adotado pela Contribuinte, para aproveitamento dos créditos do imposto, é de emitir os documentos denominados “Vale-Troca”, cujos dados alimentam o “Relatório de Vale-Troca”.

Percebe-se que, no “Vale-Troca”, constam os dados da pessoa que efetua a troca (nome, RG e CPF), o motivo da troca e o valor total correspondente à(s) mercadoria(s) devolvida(s)/trocada(s). Ressalta-se que, embora haja todos os dados pessoais do cliente, esse documento não é assinado por ele.

Já o “Relatório de Vale-Troca” contém, além dos dados informados no “Vale-Troca”, a data de utilização do vale, o número de cupom fiscal, o *status* (se o vale foi utilizado ou se ele se encontra pendente de utilização) e a data de validade do vale.

Destaca-se que, ao contrário do alegado pela Defesa, os cupons fiscais indicados no “Relatório de Vale-Troca” não se referem ao *“cupom fiscal de origem, relativo à mercadoria saída e posteriormente devolvida/trocada”*, mas sim àquele emitido quando da saída da mercadoria após a troca/devolução realizada.

Nota-se que não há indicação de número de cupom fiscal nas situações em que a troca encontra-se em STATUS de “Pendente”, ou seja, não foi possível indicar essa informação, uma vez que ainda não foi concluída a operação de saída de qualquer mercadoria após a devolução efetuada pelo cliente.

Assim, constata-se que esse procedimento da Autuada, por si só, não é suficiente para assegurar à Contribuinte o direito à recuperação do imposto relativo à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operação de saída da mercadoria, uma vez que não foram cumpridas as determinações expressas da legislação mineira, pois não foram anexadas, às notas fiscais de entrada, as vias, ou cópias, dos cupons fiscais emitidos por ocasião da saída (venda original).

Entende-se, ainda, não ser aceitável considerar o “Vale-Troca” como uma declaração do cliente/responsável, uma vez que, em que pese constar todos os dados pessoais do cliente e o motivo da troca/devolução, não há assinatura do cliente, validando as informações.

Ressalta-se que esses relatórios apresentados pela Defesa, na tentativa de comprovar que as devoluções ocorreram, além de demonstrar procedimento à margem da legislação, não comprovam sequer o documento fiscal que teria originado o débito que pretende creditar em função da devolução.

Não cumprindo tais condições, é vedado à Contribuinte o crédito decorrente das devoluções efetuadas pelas pessoas físicas, uma vez que o Fisco está impedido de auditar as devoluções, de forma a comprovar a veracidade dos fatos narrados nos documentos fiscais de entrada.

Como o procedimento adotado pela Autuada não está de acordo com a legislação tributária mineira vigente à época dos fatos, indevida a apropriação dos créditos em questão.

Considerando a alegação da Defesa de que a Autuada não exige a “*restituição do cupom fiscal*” no momento da devolução/troca, “*em apreço às relações comerciais construídas com seus consumidores e aos preceitos incrustados no Código de Defesa do Consumidor*”, cumpre comentar que esse fato não exime a Contribuinte de observar a determinação da legislação para a recuperação do imposto. Caso ela se visse com dificuldades de anexar, ao documento emitido no momento da troca/devolução, a cópia do cupom fiscal, deveria ter obtido maiores informações junto ao Fisco antes de se creditar, ou pleitear a exceção prevista no § 8º do art. 76 do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores), *in verbis*:

§ 8º Em substituição aos procedimentos estabelecidos neste artigo, para a apropriação de crédito relativo às devoluções ou trocas de mercadorias adquiridas com a emissão de Cupom Fiscal, poderá ser autorizado sistema diferenciado de escrituração do ICMS, mediante regime especial concedido pelo titular da Delegacia Fiscal ou da Delegacia Fiscal de Trânsito a que estiver circunscrito o contribuinte, observado o seguinte:

I - poderá ser dispensada a observância do disposto no § 2º, no inciso I do § 3º e no § 4º, todos do art. 76 do RICMS, desde que sejam cumpridas as exigências previstas no inciso seguinte;

II - o regime especial estabelecerá obrigações acessórias para apropriação do crédito do imposto, especialmente no que se refere a:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a) emissão de Relatório Gerencial, com a indicação do motivo da devolução ou troca, o nome, CPF ou CNPJ, endereço e telefone do adquirente ou da pessoa que se apresentar no momento da devolução ou troca;
- b) entrega de arquivo SINTEGRA com informações específicas sobre as operações de trocas ou devoluções, mediante a apresentação do registro "88DV", constando campo obrigatório para o CPF ou CNPJ do cliente responsável pela devolução;
- c) emissão diária de nota fiscal para acobertar o total das entradas de mercadorias recebidas em função de troca ou devolução.

(Grifou-se)

Importar reiterar que os documentos anexados aos autos pela Impugnante não elidem a acusação fiscal, pois não há qualquer comprovação de que as mercadorias constantes das notas fiscais de entrada correspondem às mercadorias vendidas anteriormente, mediante cupom fiscal.

O atendimento às condições impostas no art. 76 do RICMS/02, especialmente, no caso concreto, aos incisos I e II do § 2º, era imprescindível, na época dos fatos geradores, 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 apropriação de crédito de ICMS em devolução de mercadoria adquirida por particular com emissão de cupom fiscal, ainda mais quando era possível adotar outro procedimento, legalmente previsto, e mesmo assim não houve atendimento pela Autuada a nenhum dos dois procedimentos possíveis.

No caso em tela, a falta do cupom fiscal implicou em pagamento a menor do imposto, tendo em vista que não restou comprovado que a devolução da mercadoria realmente ocorreu, dando causa ao irregular aproveitamento do crédito de ICMS decorrente dessa devolução.

A Impugnante alega, também, que a não convalidação do aproveitamento do crédito do imposto por ocasião da entrada de mercadorias recebidas em devolução, afronta o princípio da não cumulatividade do imposto.

Referido princípio encontra-se previsto no inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

Art. 155 (...)

(...)

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Importa frisar que, de fato, a sistemática da não cumulatividade assegura que o imposto de uma determinada operação seja compensado com o suportado da operação anterior. Contudo, a compensação está condicionada às exigências previstas na legislação tributária, que, no caso concreto, não foram respeitadas.

Salienta-se que a falta de instrumentalização necessária para o exercício do direito de apropriação do crédito, que depende **exclusivamente** do interessado, não implica em qualquer inconstitucionalidade, já que o direito mantém-se pleno e intacto aguardando sua regular fruição.

Nesse aspecto, vale trazer o entendimento do TJMG, no julgamento da Apelação Cível nº 1.0024.11.118013-9/001, de que o creditamento incidente nas hipóteses de devolução/troca de mercadorias não se confunde com a compensação realizada por força do princípio da não cumulatividade, consagrado no art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88, em que há o abatimento do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal. Veja-se:

EMENTA: APELAÇÕES CÍVEIS - TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - COMÉRCIO VAREJISTA - TROCA E DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - COMPENSAÇÃO - ART. 76 DO RICMS/2002 - REQUISITOS NÃO CUMPRIDOS - CREDITAMENTO INDEVIDO - AUTUAÇÕES FISCAIS REGULARES - MULTA DE REVALIDAÇÃO - LEGALIDADE - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - VALOR IRRISÓRIO - MAJORAÇÃO. - COMPROVADO NO LAUDO PERICIAL OFICIAL QUE A PARTE NÃO CUMPRIU TODOS OS REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 76 DO RICMS/2002 QUANDO SE CREDITOU DO ICMS RECOLHIDO POR OCASIÃO DA SAÍDA DE MERCADORIA DEVOLVIDA/TROCADA, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IRREGULARIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL REALIZADA PELO ESTADO DE MINAS GERAIS. - (...)

NOTE-SE, CONTUDO, QUE O CREDITAMENTO INCIDENTE NAS HIPÓTESES DE DEVOLUÇÃO/TROCA DE MERCADORIAS NÃO SE CONFUNDE COM A COMPENSAÇÃO REALIZADA POR FORÇA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, CONSAGRADO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO I, DA CR/88, EM QUE HÁ O ABATIMENTO DO QUE FOR DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO RELATIVA À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM O MONTANTE COBRADO NAS ANTERIORES PELO MESMO OU OUTRO ESTADO OU PELO DISTRITO FEDERAL. (...)

CONFORME SE VÊ, O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE É APLICADO DENTRO DE UMA CADEIA DE PRODUÇÃO/CIRCULAÇÃO DE UM DETERMINADO PRODUTO, NA QUAL, A CADA NOVA

CIRCULAÇÃO, O ADQUIRENTE SE VALE DOS VALORES RECOLHIDOS NAS OPERAÇÕES ANTERIORES COMO CRÉDITO PARA ABATIMENTO NA QUANTIA A SER RECOLHIDA (INCIDÊNCIA PLURIFÁSICA), SITUAÇÃO ESTA QUE NÃO SE CONFUNDE COM OS CASOS DE DEVOLUÇÃO/TROCA DE PRODUTOS (INCIDÊNCIA MONOFÁSICA), EM QUE HÁ **MERO DESFAZIMENTO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS ANTERIORMENTE ENTABULADOS QUE JUSTIFICARAM A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.**(...)

NO CASO CONCRETO, CONTUDO, EXTRAÍ-SE DO LAUDO PERICIAL OFICIAL DE FLS. 382/399 QUE A EMBARGANTE, AO SE VALER DO CREDITAMENTO, NÃO CUMPRIU DEVIDAMENTE OS REQUISITOS LEGAIS, UMA VEZ QUE NÃO EXIGIU A RESTITUIÇÃO PELO CLIENTE DA VIA DO DOCUMENTO FISCAL A ELE DESTINADA OU A CÓPIA REPROGRÁFICA DO DOCUMENTO (PARÁGRAFO 2º, INCISO I); NÃO EXIGIU DECLARAÇÃO DO CLIENTE OU DO RESPONSÁVEL PELA TROCA/DEVOLUÇÃO (PARÁGRAFO 2º, INCISO II); VALEU-SE DO BENEFÍCIO FISCAL COM BASE EM DOCUMENTOS PRODUZIDOS UNILATERALMENTE SEM AUTORIZAÇÃO DO ÓRGÃO COMPETENTE.(...)

DESSE MODO, CONCLUI-SE QUE OS VÍCIOS SUPRA ELENCADOS TORNAM O CREDITAMENTO PRATICADO PELA EMBARGANTE COMO IRREGULAR E, PORTANTO, DEVE PREVALECER AS AUTUAÇÕES FISCAIS ORA IMPUGNADAS. (DATA DO JULGAMENTO 13/12/16 - DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA 25/01/17)

(GRIFOS ACRESCIDOS)

Nessa linha de entendimento, o princípio da não cumulatividade é aplicado dentro de uma cadeia de produção/circulação de um determinado produto, na qual, a cada nova circulação, o adquirente se vale dos valores recolhidos nas operações anteriores como crédito para abatimento na quantia a ser recolhida (incidência plurifásica), situação esta que não se confunde com os casos de devolução/troca de produtos (incidência monofásica), em que há mero desfazimento dos negócios jurídicos anteriormente entabulados que justificaram a incidência do tributo.

Portanto, de acordo com a referida decisão judicial, o caso dos autos não trata de inobservância ao princípio da não cumulatividade, mas de impossibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS decorrente de devolução/trocas de mercadorias sem a observância da lei de regência.

Restam, assim, incontroversos os fatos narrados no Auto de Infração, e, como o procedimento adotado pela Autuada não está de acordo com a legislação tributária mineira vigente à época dos fatos, indevida a apropriação dos créditos em questão.

No que tange à Multa Isolada aplicada, registra-se que ela tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória e foi exigida nos termos da legislação no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado, com fulcro no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Vale mencionar que, considerando que a penalidade isolada representa 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado, verifica-se que ela foi exigida em valor inferior ao limite máximo de duas vezes o valor do imposto incidente na operação (limite máximo das penalidades previstas no art. 55 da Lei nº 6.763/75, conforme novel inciso I do § 2º do referido artigo), portanto, não é o caso de se aplicar a retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Dessa forma, o trabalho fiscal encontra-se em conformidade com a legislação tributária, estando corretas as exigências de ICMS e multas de revalidação e isolada.

Quanto à solicitação da Defesa, “*com vista a comprovar a legitimidade do crédito fiscal glosado, em deferência ao princípio da verdade real*”, de que seja realizada uma diligência, determinando a apreciação e manifestação do Fisco acerca da documentação física e digital apresentada na peça impugnatória, ela se mostra imprópria na medida em que a Fiscalização já se manifestou após análise de toda a documentação apresentada pela Impugnante.

Da mesma forma, é o pedido da Autuada de perícia nos autos a fim de “*esclarecer se a documentação apresentada é suficiente a materializar o crédito aproveitado*”, posto que a produção de prova pericial neste caso é totalmente desnecessária em face dos fundamentos e documentos constantes dos autos, sendo que as análises de tais documentos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos.

Como visto pelos argumentos expedidos, a documentação constante dos autos, bem como os demais elementos trazidos pelas partes possibilitaram o entendimento do contencioso e a consequente decisão da Câmara de Julgamento.

Insta informar que a falta dos quesitos pertinentes à perícia impossibilita formalmente a apreciação do pedido da Contribuinte, nos termos do art. 142, § 1º, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/01/13 a 05/07/13. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual,

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

sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 11 de outubro de 2018.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

D

CC/AMG