

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.573/08/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000156482-12
Impugnação: 40.010121598-83
Impugnante: Magazine Luiza S/A
IE: 277299210.43-12
Proc. S. Passivo: Márlen Pereira de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS – APLICAÇÃO INCORRETA. Constatada a utilização de alíquotas incorretas do ICMS para as operações praticadas, mediante análise das notas e cupons fiscais emitidos pela Impugnante, bem como da utilização da ferramenta Auditor Eletrônico, que permitiu a elaboração de planilhas, mês a mês, com a identificação do produto, do valor da venda, da alíquota utilizada e valor do imposto, do número do cupom ou nota fiscal e data da emissão. Infração caracterizada. Exigências acatadas pela Impugnante, devendo ser reconhecido o pagamento por ela efetuado.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – NOTA FISCAL - ENTRADA DE MERCADORIAS REFERENTES A TROCAS OU DEVOLUÇÕES. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais emitidas para trocas ou devoluções de mercadorias adquiridas por consumidores finais. Procedimento fiscal devidamente respaldado no artigo 76 do RICMS/MG. Legítimas as exigências fiscais.

Mantidas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II e das Multas Isoladas previstas nos artigos 54, inciso VI e 55, inciso XXVI todos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa o lançamento ora em exame acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor o ICMS em função:

- saídas de mercadorias tributadas com alíquotas incorretas;
- aproveitamento de créditos de ICMS na devolução de mercadorias descumprindo o disposto no artigo 76 do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II e das Multas Isoladas previstas nos artigos 54, inciso VI e 55, inciso XXVI, todos da Lei 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 396/410, em síntese, aos seguintes fundamentos:

- após análise das acusações, constatou ter ocorrido erro involuntário na aplicação da alíquota nas operações de saída de alguns produtos, reconhecendo a parcial procedência do lançamento relativamente a esta infração, e promovendo o recolhimento do imposto e penalidades com as reduções legais, conforme se confirma à fl. 388;

- embora o segundo lançamento fiscal tenha ocorrido após o recolhimento do imposto e penalidades pertinentes às saídas de mercadorias tributadas com alíquota incorreta, trouxe novamente estas cobranças, o que, além de ser absolutamente desnecessário é incorreto, podendo induzir a erro futuro;

- o lançamento é ato jurídico administrativo e vinculado, que dá início ao processo administrativo fiscal, devendo seguir as determinações da Constituição Federal de 1988 (artigo 5º, inciso LV), da CLTA/MG e do Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais, Lei nº 13.515/00;

- na autuação em tela o Fisco limitou-se a utilizar o programa auditor eletrônico, sem compulsar os documentos fiscais emitidos, o que era imprescindível para que pudesse, então, concluir pelo cumprimento do artigo 76 do RICMS/02;

- o demonstrativo do ICMS e penalidades é ininteligível, já que possui informações em bloco, não foi demonstrado, apartadamente para a cada infração, o valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do exercício a que se refira e do termo inicial da correção monetária;

- no que se refere ao suposto descumprimento do artigo 76 do RICMS/02 (que o fiscal sequer indicou qual de seus parágrafos teria sido descumprido), são reconhecidamente nulas de pleno direito às exigências administrativas que estabeleçam obrigações com base em mera presunção;

- é forçoso concluir que a presente autuação fiscal não tem fundamento de validade não sendo garantido o contraditório e a ampla defesa, totalmente cerceada;

- foram descumpridos diversos dispositivos do Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais, Lei nº 13.515/00, devendo ser declarado nulo o Auto de Infração, com o sumário arquivamento do feito fiscal;

- no mérito, discorre sobre o campo de incidência do ICMS, *ex vi* do inciso II do artigo 155 da Constituição Federal e aborda o conceito de operações e o Princípio da Não-Cumulatividade, do artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal;

- destaca que a doutrina, majoritariamente, posiciona-se pelo direito incondicional ao abatimento do crédito, afirmando que somente o sistema do crédito financeiro compatibiliza-se com o sistema da não-cumulatividade e que "a Constituição Federal não admite restrições na matéria, que amesquinhem o princípio da não-cumulatividade" (Misabel Derzi in BALEEIRO, Aliomar. Limitações, p. 457);

- a devolução propriamente dita ocorre quando as mercadorias são retomadas ao estabelecimento vendedor (entrada) depois de terem sido recebidas pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comprador, seja pelo sistema de nota fiscal, seja pelo de cupom fiscal, visando anular os efeitos da compra e, nesta hipótese, o vendedor terá sempre direito ao crédito do ICMS destacado na nota fiscal que acobertar a devolução para, assim, anular o débito da venda, já que se desfez a operação de circulação de mercadorias;

- o valor do crédito aproveitado irregularmente foi levantado utilizando-se a ferramenta Auditor Eletrônico, mas essa isolada sistemática utilizada não guarda a técnica necessária à devida apuração da infração ao artigo 76 do RICMS/02;

- não é verdade que tenha sido intimada a apresentar os documentos a que se referem os §§ 1º a 5º do artigo 76 do RICMS/02, a única intimação constante dos autos é aquela de fls. 08, expedida no início da ação fiscal, quando foi solicitada à Autuada tão-somente “a primeira via das notas fiscais de devolução emitidas no período de outubro de 2004 a abril de 2007, juntamente com a primeira via dos documentos fiscais que acobertaram a saída das mercadorias devolvidas”;

- ocorre que além de ser impossível a apresentação de todos os documentos citados nos cinco parágrafos do artigo 76 do RICMS/02, pois se referem a hipóteses distintas de devolução/troca e, portanto, a existência de alguns deles afasta a dos demais;

- o fiscal teve acesso a todas as informações, especialmente através da análise dos arquivos magnéticos transmitidos regularmente, e, no que tange à 1ª via dos documentos fiscais que acobertaram a saída das mercadorias devolvidas, ou seja, a 2ª venda (realizada após a devolução das mercadorias), é de impossível apresentação, pois se trata de documento do destinatário/consumidor;

- há que se considerar a exigüidade do prazo máximo de 10 (dez) dias para atendimento daquela intimação, por si só, de impossível cumprimento, e, ainda que tivesse deixado de atender à intimação de fls. 08, não poderia o fiscal simplesmente presumir o descumprimento do artigo 76 do RICMS/02, antes pelo contrário, deveria investigar, renovar a intimação e, em caso extremo, até lacrar móveis ou depósitos onde esteja a documentação, lavrando Auto de Recusa e Lacreção, mas nada disso ocorreu;

- o dever de colaborar do contribuinte não se traduz em ônus de provar e, sobretudo, não autoriza o administrador a abandonar a busca da verdade material;

- cita os artigos 142 e 149 do Código Tributário Nacional;

- como a autoridade lançadora não comprovou a suposta infração descrita na peça fiscal acusatória deve ser declarada a improcedência do lançamento;

- no diminuto prazo de 30 (trinta) dias para elaboração da defesa, não foi possível levantar e avaliar todas as informações eletrônicas e documentos fiscais, assim, se não for acolhida a preliminar de nulidade ou a improcedência de plano do lançamento fiscal ou, ainda, se não realizada diligência na forma do inciso II do artigo 105 da CLTA, imprescindível será a realização da prova pericial;

- as disposições legais tidas por violadas foram os incisos VI, VII, IX e XIII do artigo 16 da Lei nº 6763/75, o artigo 76 e o inciso XVII do artigo 96, da Parte Geral do RICMS/02, os quais não foram sequer arranhados;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o artigo 76 do RICMS/02 admite, nas hipóteses de devolução ou troca, que o estabelecimento que receber mercadoria aproprie-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, mediante a emissão de nota fiscal na entrada;

- resta, no mínimo, evidenciada a dúvida acerca da ocorrência dos fatos presumidos e à legitimidade das exigências fiscais, o que, considerando o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, impõe o cancelamento do Auto de Infração;

- é indevida a multa isolada, aplicada com base no inciso XXVI do artigo 55 da Lei nº 6763/75, seja porque o ICMS somente incide nas operações em que haja efetiva transferência de titularidade das mercadorias, seja porque se trata de imposto que deve onerar consumo ou, ainda, em razão dos Princípios da Não-Cumulatividade e do Não-Confisco, havendo a devolução de mercadoria, o vendedor deve creditar-se do imposto na entrada, anulando assim os efeitos da venda;

- ainda que considere esse Conselho a falta de cumprimento de alguma obrigação, deverão as multas aplicadas ser reduzidas conforme permissivos legais.

Ao final, apresenta dois quesitos para realização de prova pericial e pede seja cancelado o lançamento.

O Fisco, em manifestação de fls. 423/429, refuta as alegações da defesa, aos fundamentos a seguir resumidos:

- a leitura da Intimação de fls. 08 mostra que foi solicitado à Impugnante apresentação de uma relação de notas fiscais de entrada referentes às operações de devolução. Anexa a esta intimação, na fl. 40, encontra-se a relação dos documentos fiscais que seriam analisadas pela fiscalização;

- por não terem sido entregues os documentos solicitados procedeu-se à análise dos arquivos eletrônicos, os quais refletem as reais operações do contribuinte;

- ao deixar de apresentar os documentos em questão, a Impugnante descumpriu o inciso IV do artigo 96 do RICMS/02;

- mesmo na elaboração da impugnação, a Autuada não apresentou a documentação em questão;

- quanto à alegação de inteligibilidade do Demonstrativo do Crédito Tributário, as planilhas elaboradas trazem um resumo das informações apresentadas às fls. 46/120;

- o valor da autuação foi determinado através da análise dos arquivos eletrônicos da Autuada, os quais espelham suas operações;

- não houve cerceamento dos direitos de contraditório e ampla defesa, pois a Autuada os exerceu no exato momento em que elaborou a presente Impugnação;

- de forma alguma, houve abuso do poder de fiscalizar, sendo que a autuação foi feita por meio da análise de documentos fiscais emitidos pelo contribuinte e de seus arquivos eletrônicos, os quais assume-se que sejam verdadeiros;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no caso em questão, a apropriação dos créditos nas devoluções está vedada à Impugnante, tendo em vista que tais operações não foram comprovadas pelas declarações referidas no inciso II do artigo 76 do RICMS/02;

- não se comprovou a existência das referidas operações de devolução sendo, portanto, impossível o aproveitamento dos créditos delas resultantes;

- foi descumprido o inciso VI do artigo 16 da Lei nº 6763/75, já que todos os documentos fiscais listados nas fls. 49/85 foram emitidos com alíquota incorreta não estando, portanto, na forma regulamentar;

- foi descumprido o inciso VII do artigo 16 da mesma Lei, uma vez que a Impugnante não apresentou as notas fiscais de saída das mercadorias objeto das operações de devolução às quais se refere a presente peça fiscal;

- foi descumprido também o inciso IX do artigo 16 já que, ao aplicar alíquota menor que a real na saída das mercadorias, a Impugnante não debitou parte do ICMS deixando, portanto, de pagar o imposto na forma estipulada na legislação;

- foi descumprido o artigo 76 do RICMS/02 pelo fato de não terem sido comprovadas as operações de devolução;

- quanto ao pedido de perícia, fica claro o seu caráter procrastinatório.

Ao final, pede seja indeferido o pedido de perícia e julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de ter a ora Impugnante cometido as seguintes infrações à legislação tributária:

- recolhimento a menor do ICMS devido em função de ter promovido saídas de mercadorias tributadas com alíquotas incorretas;

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS na devolução de mercadorias descumprindo o disposto na legislação.

Mediante tais imputações lavrou-se o Auto de Infração ora analisado para formalizar as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e das Multas Isoladas, capituladas, respectivamente, nos artigos 56, inciso II, 54, inciso VI e 55, inciso XXVI, todos da Lei 6.763/75.

Antes mesmo de iniciar a apreciação das questões preliminares postas pela Impugnante é importante observar que, de acordo com o relatório constante do Auto de Infração constam as duas irregularidades acima elencadas como praticadas pela Impugnante.

No entanto, consta também dos autos que a Impugnante foi inicialmente intimada do lançamento fiscal em 14 de setembro de 2007 e, após a análise das acusações fiscais, constatou ter, de fato, ocorrido erro na aplicação da alíquota nas operações de saída de alguns produtos. Diante de tal constatação, a própria Impugnante tratou de, reconhecendo a parcial procedência do lançamento fiscal relativamente à

primeira infração, "saídas de mercadorias tributadas com alíquotas incorretas", promover o recolhimento do respectivo imposto e das multas de revalidação e isolada, com as reduções legais, conforme se confirma à fls. 388.

O processo foi remetido à Delegacia Fiscal de Governador Valadares para retificação do Auto de Infração. Assim, em 04 de outubro de 2007, a Impugnante foi intimada do novo (retificado) lançamento fiscal com a reabertura do prazo legal para impugnação (fls. 391/393).

Contudo, embora o Auto de Infração tenha sido retificado após o recolhimento pela Impugnante do imposto e penalidades pertinentes às saídas de mercadorias tributadas com alíquota incorreta, trouxe novamente estas cobranças.

Assim, é necessário observar o reconhecimento da primeira acusação fiscal e recolhimento do imposto e penalidades acessórias, relativamente às saídas com aplicação de alíquota incorreta.

Em virtude a análise do lançamento estará muito mais afeta à segunda infração, qual seja, o aproveitamento de crédito na devolução ou troca de mercadorias.

Da Preliminar

Preliminarmente argui a Impugnante restar cerceado seu direito de defesa, constitucionalmente garantido, uma vez constar do Auto de Infração que ela teria sido autuada por agir em desacordo com o artigo 76 do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, o qual guarda diversas hipóteses, sendo que o Fisco não teria discriminado em qual delas se enquadraria o caso dos autos.

Para análise desta preliminar é fundamental o conhecimento do dispositivo citado no Auto de Infração como infringido e sobre o qual reside a controvérsia posta nos presentes autos.

Assim, é o seguinte o inteiro teor do artigo 76, *in verbis*:

**“CAPÍTULO VI
Do Crédito Relativo às Devoluções, Trocas e
Retornos de Mercadorias e às Desistências de
Serviços**

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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);

III - "visto" obrigatório do Posto de Fiscalização, se existente no itinerário normal que deva ser percorrido pelo transportador, no documento acobertador do trânsito da mercadoria devolvida.

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

Efeitos de 15/12/2002 a 29/08/2005 - Redação original:

"§ 3º - Não será permitida a apropriação de crédito 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)."

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);

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.

§ 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.

§ 6º - Nas hipóteses do caput deste artigo, na saída subsequente, a mercadoria, para efeito de tributação, não será considerada usada.

....."

Efetivamente o processo administrativo constitui-se em um conjunto ordenado de atos com a finalidade de instrução processual mediante a reunião de todas as suas peças necessárias para o esclarecimento de controvérsias.

Como ato administrativo que é, o processo administrativo deve atender aos princípios da legalidade, supremacia do interesse público, impessoalidade, especialidade, publicidade, motivação, razoabilidade e proporcionalidade, moralidade e eficiência, sob pena de nulidade. Mas também é importante acrescentar que estes atos gozam de presunção de legitimidade.

Tal como ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro, em seu livro *Direito Administrativo*, em 13ª edição, “*motivo é o pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo*”.

Continua ainda na mesma obra a ilustre jurista:

“Pressuposto **de direito** é o dispositivo legal em que se baseia o ato.

Pressuposto **de fato**, como o próprio nome indica, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato.”

Observando-se a linha adotada pela doutrina pátria e analisando os ensinamentos confrontando-os com a matéria dos autos verifica-se restarem definitivamente atendidos todos os pressupostos de validade do ato administrativo que devem estar presentes no Auto de Infração.

Nesta linha, verifica-se que foram demonstrados todos os atos cometidos pela Impugnante, que não estão de acordo com a previsão regimental para utilização de créditos do ICMS e, portanto, culminam em sanção também determinada por lei.

Assim, no caso em tela, o contribuinte teve prévio conhecimento da imputação fiscal não restando demonstrado nos autos qualquer dificuldade para preparar a sua defesa. Importante ressaltar que, no caso em tela, independentemente do motivo que levou a esta situação, o fato é que, a Impugnante teve prazo maior que o normal para apresentação de defesa pois, com a lavratura do Auto de Infração de fls. 391/393, foi-lhe reaberto prazo de impugnação.

Portanto, não restou demonstrado o alegado cerceamento de defesa, com o argumento de que o Auto de Infração não demonstraria com clareza os atos, irregulares, cometidos pela Impugnante, pois, observando-se os termos do artigo 76 do RICMS/02 acima transcrito, diante dos documentos acostados aos autos, antes da apresentação da peça de defesa, verifica-se exatamente qual a infração a ela imputada.

Ademais, estão também presentes junto ao Auto de Infração o relatório fiscal de fl. 06 e os quadros de fls. 44 a 120 os quais contém a discriminação das irregularidades detectadas pelo Fisco.

Não restou também demonstrado o descumprimento dos princípios contidos na Constituição Federal de 1988, tão pouco na CLTA/MG aprovada pelo Decreto nº 23.780/84.

A legislação relativa ao processo fiscal administrativo foi devidamente cumprida para a formalização do presente lançamento, do qual consta à descrição detalhada e precisa dos fatos considerados infrações, identificação de base de cálculo e alíquotas aplicáveis, levantamento da documentação pertinente, de modo a propiciar ao contribuinte o exercício da ampla defesa, que também está previsto, como não poderia deixar de ser, no Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais, aprovado pela Lei nº 13.515/00.

Como pode ser visto dos autos a Fiscalização não se limitou a utilizar o programa auditor eletrônico, versão 1.0.83, para verificar os arquivos eletrônicos das operações de entrada CFOP 1202 para concluir pelo aproveitamento irregular de crédito de ICMS na devolução de mercadorias. Os documentos disponíveis, face ao não atendimento pela Impugnante da intimação a ela feita, foram compulsados.

Com base nos dados obtidos nas informações prestadas pela Impugnante ao Fisco, o agente fiscal apresentou a "Relação das Notas Fiscais em que Houve Aproveitamento Indevido de Crédito na Devolução de Mercadorias - CFOP 1202", do período de 03 de janeiro de 2005 a 30 de abril de 2007, extraída do programa auditor eletrônico, para considerar indevida a apropriação do crédito sobre as devoluções/trocas.

O demonstrativo do ICMS e penalidades é perfeitamente compreensível, apesar dele constarem informações em bloco. A planilha apresentada à fl. 44 consiste em simples resumo das informações apresentadas às fls. 46/120. A segunda tabela (fl. 45), por sua vez, demonstra o cálculo da multa isolada referente ao aproveitamento irregular de crédito referente às operações de devolução de mercadorias. Trata-se de simples transcrição do valor constante na quarta coluna da planilha da página anterior, ao qual foi aplicado o percentual de 50%, como manda o inciso XXVI do artigo 55 da Lei nº 6.763/75. Ainda pode-se observar que são claramente identificáveis, nas planilhas apresentadas às fls. 86/120, o período a que se refere cada documento fiscal listado e os valores totais para cada mês analisado. Já o termo inicial da correção monetária pode ser verificado no corpo do próprio Auto de Infração.

Em sendo assim, não restou demonstrado o alegado cerceamento do direito de defesa, muito menos a nulidade processual-administrativa, devendo ser rejeitada a prefacial argüida.

Da Perícia

A Impugnante propugna pela realização de prova pericial a fim de demonstrar que lhe assiste razão quanto ao mérito da contenda. Para tanto formula os seguintes quesitos:

“1. queira o Sr. Perito informar qual o procedimento adotado pela Impugnante, estabelecimento varejista, no caso de recebimento de mercadorias em razão de devolução ou troca.

2. é possível afirmar, com base na documentação fiscal da Impugnante (1ª via dos documentos fiscais de venda, notas fiscais de entrada (devolução/troca), livro de registro de entradas, extrato de cancelamento de vendas, etc.), que as mercadorias objeto das notas fiscais arroladas na Planilha “Relação das Notas Fiscais em que Houve Aproveitamento Indevido de Crédito na Devolução de Mercadorias”, realmente retornaram ao estabelecimento autuado?”

Inicialmente cumpre frisar que a própria Impugnante já traz em sua peça de defesa diversos esclarecimentos quanto aos pontos que pretende ver clareados pela prova pericial. Os esclarecimentos que não são por ela apresentados poderiam ter sido tratados na defesa e não foram, pois, quem, senão a própria Impugnante, poderia informar com precisão nos autos o procedimento por ela mesma adotado no caso de devolução ou troca de mercadorias. No entanto, é exatamente esta informação que a Impugnante pretende ver trazida aos autos por um perito.

Quanto ao segundo quesito apresentado é importante observar que, não é este exatamente o ponto discutido no presente processo em face da legislação estadual que rege a matéria e à qual o Conselho de Contribuintes está adstrito. Importante destacar que estes fatos serão mais bem elucidados na parte desta decisão que trata do mérito da contenda.

Neste diapasão destacamos que não é discutido nos presentes autos se a mercadoria objeto da troca/devolução efetivamente retornou ao estabelecimento da Impugnante. O que aqui se discute é se o retorno da mercadoria por meio de troca/devolução ocorreu com o cumprimento das formalidades exigidas na regulamentação do ICMS para possibilitar o aproveitamento do crédito do imposto a ela relativo.

A prova pericial trata-se de recurso que deve ser acionado para trazer aos autos esclarecimentos técnicos específicos controversos nos autos, alheios à matéria tributária, mas fundamentais ao discernimento do julgador para decidir sobre a realização do fato gerador, bem como ao montante devido ou sua apuração. Como pode ser visto dos quesitos acima transcritos tal não ocorre no caso em análise.

Ressalta-se, pela relevância, que do Auto de Infração constam à descrição clara e precisa das irregularidades apuradas pelo Fisco, a menção dos dispositivos legais infringidos e os das penalidades cominadas.

Como se não bastasse, o embate trazido pela Postulante com relação ao mérito do feito demonstra sua perfeita compreensão com relação à natureza da irregularidade apurada pelo Fisco. Da síntese da peça de defesa constante do relatório anterior é possível perceber que a mesma abordou todas as irregularidades a ela imputadas com argumentos que demonstram seu total entendimento da questão, embora discorde do entendimento da Fiscalização mineira sobre a possibilidade de utilização do crédito do ICMS quando das trocas/devoluções.

Pelo exposto, é desnecessária a realização de prova pericial já que seu resultado, diante dos quesitos trazidos pela Impugnante, não contribuirá para o deslinde da questão.

Assim, preliminarmente, deve ser indeferido o pedido de prova pericial, sendo que o amplo direito de defesa está efetivamente garantido à Impugnante no presente processo.

Do Mérito

Ultrapassadas as questões preliminares levantadas, conforme se verifica do Auto de Infração em análise, a Impugnante teria descumprido a previsão legal contida no artigo 76 do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02.

De acordo com os dispositivos citados, e já transcritos quando da análise da preliminar, a Defendente está sendo acusada pelo Fisco mineiro por ter apropriado indevidamente de créditos de ICMS relativos ao recebimento de mercadoria devolvida por particular ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal.

Nesta hipótese, o contribuinte poderá apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, 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, sendo que a devolução ou a troca serão comprovadas mediante declaração do cliente ou do responsável, no documento a ele destinado, ou, tratando-se de devolução ou troca parciais, na cópia reprográfica do documento, 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).

Não se discute nos presentes autos a existência da primeira via do documento fiscal de venda da mercadoria devolvida, seja nota fiscal emitida por formulário contínuo ou emitida por equipamento de cupom fiscal.

Também não se encontra nos autos qualquer imputação de prática de atos ilícitos de aproveitamento de crédito indevidos, tais como, emissão de notas fiscais inidôneas de devolução de mercadorias, sem possuir saídas de fato.

Entretanto, discute-se realmente o descumprimento de uma formalidade imposta pelo Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, sem a qual não é possível o aproveitamento do crédito.

O descumprimento da formalidade restou demonstrado nos autos, não sendo negado pela Impugnante, até mesmo porque pode ser visualizado nos documentos que se encontram acostados ao presente processo.

Também não é possível acolher a tese de defesa de que a falta da declaração do cliente ou do responsável, no documento a ele destinado, ou, tratando-se de devolução ou troca parciais, na cópia reprográfica do documento, de que devolveu ou trocou as mercadorias, especificando o motivo da devolução ou da troca, com menção do seu documento de identidade, constituiria-se apenas no descumprimento de uma obrigação acessória. Isto porque na verdade o Regulamento do ICMS impõe

requisitos para utilização do crédito. Não atendidos tais requisitos, não é possível a utilização do crédito.

Como já dito e deve ser repetido pela relevância, não é suficiente para descaracterização da imputação fiscal o fato de que a primeira via do documento fiscal que evidencia a troca ou mesmo a devolução existirem. Apenas este fato não legitima o aproveitamento do crédito.

Não há qualquer presunção no feito fiscal ora analisado. Não se discute, diante das normas tidas como infringidas se as mercadorias foram efetivamente devolvidas ou trocadas. A imputação fiscal é de que para o aproveitamento do crédito seria necessário o cumprimento dos requisitos expressos no Regulamento do ICMS que não foram atendidos.

Não se vislumbra também no caso dos autos afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Certo é que o Princípio da Não-Cumulatividade não consubstancia recomendação, seja ao fisco, seja ao contribuinte. O Princípio da Não-Cumulatividade é imperativo, trata-se de uma obrigação não sendo dado ao estado opor óbices a sua efetividade. Entretanto, estipular formas para o devido aproveitamento do crédito não se trata de limitar o direito ao crédito.

No que tange à multa exigida nos autos deve-se acentuar que a mesma está fundada na Lei n.º 6.763/75 à qual encontram-se vinculado o Fisco Estadual, por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional, e o Conselho de Contribuintes diante da norma inculpada no artigo 88 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84.

Quanto à discussão existente nos autos relativamente ao fato da Impugnante ter sido intimada a apresentar os documentos a que se referem os §§ 1º a 5º do artigo 76 do RICMS/02 é importante observar os documentos de fls. 08/043, comprovam tal intimação.

A Impugnante alega que, além de ser impossível a apresentação de todos os documentos citados nos cinco parágrafos do artigo 76 do RICMS/02, pois se referem a hipóteses distintas de devolução/troca e, portanto, a existência de alguns deles afasta a dos demais, não haveria tempo suficiente para fazê-lo.

O Fisco teve acesso às notas fiscais de devolução e todas as informações, especialmente através da análise dos arquivos magnéticos transmitidos regularmente pela Impugnante.

Já no que tange à 1ª via dos documentos fiscais que acobertaram a saída das mercadorias devolvidas, ou seja, a 2ª venda (realizada após a devolução das mercadorias), a Impugnante argui a impossibilidade de sua apresentação, pois se trata de documento do destinatário/consumidor.

Quanto à exigüidade do prazo destaque-se, como já ressaltado quando foi tratada a preliminar, que a Impugnante teve prazo para defesa maior que o normal pois seu prazo foi reaberto quando do novo Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante também sustenta não ter descumprido as disposições legais tidas por violadas constantes dos incisos VI, VII, IX e XIII do artigo 16 da Lei nº 6.763/75, o artigo 76 e o inciso XVII do artigo 96, da Parte Geral do RICMS/02.

No que tange ao artigo 76 a matéria já foi abordada. Quanto ao artigo 16 da Lei n.º 6.763/75, importante reporta-se ao inteiro teor do dispositivo legal, especificamente relativamente aos incisos tidos como infringidos pelo Fisco e sobre os quais a Impugnante discorre.

Portanto, é o seguinte o inteiro teor dos incisos VI, VII, IX e XIII do artigo 16 da Lei 6.763/75:

"SEÇÃO II

Das Obrigações dos Contribuintes

Art. 16 - São obrigações do contribuinte:

.....
VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

VII - entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada.

Efeitos de 1º/01/1976 a 28/12/1983 - Redação original:

"VII - entregar ao adquirente, ainda que não solicitado, o documento fiscal correspondente à mercadoria cuja saída promover."

.....
IX - pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária;

.....
XIII - cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária;

....."

O inciso VI do artigo 16 retro transcrito diz que é obrigação do contribuinte escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar, e, no presente processo, a imputação fiscal relativa a saídas de mercadorias utilizando a alíquota incorreta, diz respeito justamente a documentação de suas operações fiscais e a escrituração de seus livros fiscais.

Nesta linha, embora de acordo com a imputação fiscal esteja correto o acionamento do inciso VI do artigo 16 da Lei nº 6763/75, está é relativa à exigência reconhecida já que todos os documentos fiscais listados nas fls. 49/85 foram emitidos com alíquota incorreta não estando, portanto, na forma regulamentar.

Já o inciso VII do artigo 16 da Lei n.º 6.763/75, segundo o qual o contribuinte deve "entregar ao destinatário, ainda que não solicitado, e exigir do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

remetente o documento fiscal correspondente à operação realizada", também foi violado pela Impugnante, uma vez que esta não apresentou, nem mesmo para a elaboração de sua defesa, as notas fiscais de saída das mercadorias objeto das operações de devolução às quais se refere a presente peça fiscal.

Na forma do inciso IX do artigo 16 da Lei nº 6.763/75, o contribuinte deve "*pagar o imposto devido na forma e prazos estipulados na legislação tributária*", e a Impugnante, ao aplicar alíquota menor que a real na saída das mercadorias, não debitou parte do ICMS deixando, portanto, de pagar o imposto na forma estipulada na legislação. Pelo mesmo motivo, foi descumprido o artigo 42 do RICMS/02.

O Auto de Infração aponta, ainda, como violados o inciso XIII do artigo 16 da Lei nº 6.763/75 e o inciso XVII do artigo 96 do RICMS/02, que tratam genericamente do cumprimento de exigências legais pelos contribuintes, que, pelo simples fato de existir uma autuação fiscal, já encontra-se correto seu acionamento.

Não restou demonstrado nos presentes autos, que a Fiscalização tenha agido precipitadamente ou com base em mera presunção, como alega a Impugnante.

Tão pouco remanescem dúvidas acerca do lançamento capazes de levar ao acionamento do artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Não existem também pressupostos válidos a justificar a redução da alíquota do ICMS nas entradas (originários do CD no Estado de São Paulo) para 12% (doze por cento), pois a Impugnante não demonstrou claramente quais seriam estas entradas.

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se o descumprimento às disposições do artigo 76 do RICMS/02 pelo fato de não terem sido comprovadas as operações de devolução, restando plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítima a exigência constante do Auto de Infração em comento.

Pede ainda a Impugnante o acionamento do permissivo legal constante do artigo 53, §3º da Lei nº 6.763/75, que estabelece poder ao órgão julgador administrativo para reduzir ou cancelar a multa por descumprimento de obrigação acessória, mas também estabelece requisitos e condições para que este mister possa ser efetivado. Cabe aqui a verificação do inteiro teor tanto do próprio §3º retro citado, quanto dos §§ 5º e 6º do artigo 53, por conterem estes os requisitos impeditivos do acionamento do permissivo legal. Senão veja-se:

"CAPÍTULO XIV

Das Penalidades

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

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

.....
3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

.....
5) de aproveitamento indevido de crédito;

....." (grifos não constam do original)

Com base nos dispositivos legais supra citados verifica-se a impossibilidade de acionamento do permissivo legal ao caso em tela, uma vez estar a infração atrelada à falta de pagamento do imposto que também é exigido no lançamento em apreciação.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a argüição de nulidade do Auto de Infração. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, observando-se o reconhecimento parcial pela Impugnante, conforme documento de fls. 388. Assistiu ao julgamento a Dra. Christiana Caetano Guimarães Benfica. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 04 de março de 2008.

**Edwaldo Pereira de Salles
Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora**