

Acórdão: 23.071/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000742922-75  
Impugnação: 40.010144017-20  
Impugnante: Ri Happy Brinquedos S.A  
IE: 001081879.06-52  
Proc. S. Passivo: Adriana Teresa Catharina de Alencar Passaro/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - DEVOLUÇÃO IRREGULAR - SAÍDA COM CUPOM FISCAL.** Constatada a apropriação indevida de crédito de ICMS proveniente de notas fiscais de entrada, emitidas para devolução/troca de mercadorias adquiridas por consumidor final com cupom fiscal, sem observância da legislação tributária aplicável, em especial o disposto no art. 30, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 76, §§ 2º e 3º do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, parte das exigências fiscais devem ser excluídas em razão das provas carreadas aos autos pela Impugnante.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, em virtude de ter a Autuada aproveitado, indevidamente, no período de janeiro a dezembro de 2016, créditos do imposto destacados em notas fiscais de entrada, emitidas pela Autuada, a título de “devolução/troca de produtos”, adquiridos por consumidor final, por meio de cupom fiscal, sem observância da legislação tributária aplicável, em especial o disposto no art. 30, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 76, §§ 2º e 3º do RICMS/02, requisitos indispensáveis para apropriação do crédito e vigentes à época dos fatos geradores.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 55/77, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 138/143.

A 3ª Câmara de Julgamento exara despacho interlocutório às fls. 148, o qual é cumprido, pela Autuada às fls. 155/328 e objeto de manifestação da Fiscalização às fls. 330/333.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Novamente a 3ª Câmara de Julgamento exara despacho interlocutório e diligência às fls. 338, os quais são atendidos, pela Autuada às fls. 344/356 e pela Fiscalização às fls. 359/412.

Em razão da juntada de documentos pela Fiscalização é dada vista dos autos à Impugnante às fls. 413/414, contudo, não há manifestação posterior.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, em virtude de ter a Autuada aproveitado, indevidamente, no período de janeiro a dezembro de 2016, créditos do imposto destacados em notas fiscais de entrada, emitidas pela Autuada, a título de “devolução/troca de produtos”, adquiridos por consumidor final, por meio de cupom fiscal, sem observância da legislação tributária aplicável, em especial o disposto no art. 30, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 76, §§ 2º e 3º do RICMS/02, requisitos indispensáveis para apropriação do crédito e vigentes à época dos fatos geradores.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

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

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

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

(...)

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

(...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

O art. 23 da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 30 da Lei nº 6.763/75, a seguir transcritos, estatuem que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

débito do imposto, está condicionado à idoneidade da documentação e o que for prescrito no regulamento, sendo que a apropriação indevida de créditos enseja recolhimento a menor do imposto:

### Lei Complementar nº 87/96

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

### Lei 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.

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

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

### RICMS/02

Art. 76 - O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor rural ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal, poderá apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, nas seguintes hipóteses:

I - se a devolução ocorrer em virtude de garantia, considerando-se como tal a que decorrer de obrigação assumida pelo remetente ou pelo

fabricante de substituir a mercadoria remetida, caso esta apresente defeito dentro do prazo de garantia, desde que este não seja superior ao previsto no inciso I do § 1º do artigo 96 deste Regulamento;

II - quando se tratar de devolução, dentro de 90 (noventa) dias, de mercadoria identificável pela marca, tipo, modelo, espécie, qualidade, número de série de fabricação ou outros elementos que a individualizem;

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.

§ 1º A apropriação restringe-se às parcelas não recebidas da pessoa que promover a devolução, quando se tratar de venda a prestação.

§ 2º (Revogado pelo Decreto nº 47.233, de 09 de agosto de 2017)

(...)

**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;"

"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);"

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

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

I - (Revogado pelo Decreto nº 47.233, de 09 de agosto de 2017)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### **Efeitos de 17/09/09 a 09/08/2017 - Redação original:**

*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, observado o disposto no § 8º do art. 20 da Parte 1 do Anexo V.

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

§ 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 - (Revogado pelo Decreto nº 47.233, de 09 de agosto de 2017)

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

§ 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.

(...)

§ 8º (Revogado pelo Decreto nº 47.233, de 09 de agosto de 2017)

(...)

### **Efeitos de 17/10/13 a 09/08/2017 - Redação original:**

“§ 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:”

Verifica-se, pelo disposto na legislação transcrita, que o imposto anteriormente debitado, correspondente à devolução ou troca de mercadorias, pode ser creditado pelo estabelecimento, desde que observadas as condições previstas pelo art. 76 do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante ressaltar, conforme destacado anteriormente, que a legislação foi alterada para simplificar as formalidades inerentes às devoluções das vendas acobertadas por cupons fiscais, caso dos autos, surtindo efeitos a partir de 10/08/17.

Trata-se de obrigação acessória, estabelecida pela legislação tributária estadual (art. 96, CTN), que visa possibilitar a fiscalização das transações de devolução/troca de mercadorias realizadas no estabelecimento do contribuinte.

Sobre as obrigações acessórias, importante destacar os ensinamentos de Leandro Paulsen e de Hugo de Brito Machado, respectivamente:

"Esses deveres são, entre muitos, o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária." (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência - 14ª Ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012. Pág. 894.)

A obrigação acessória é instituída pela legislação, que é lei em sentido amplo (art. 96). Sempre no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (art. 113, §2º). Não implica para o sujeito ativo (Fisco) o direito de exigir um comportamento do sujeito passivo, mas o poder jurídico de criar contra ele um crédito, correspondente à penalidade pecuniária. Por isto diz o Código que "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária" (art. 113, §3º). Na verdade, o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o Fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente." (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 33ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 126.)

A Autuada trouxe aos autos demonstração de controle próprio no acobertamento das operações sob enfoque, questionando seu enquadramento nos dispositivos regulamentares alterados pelo Decreto nº 47.233/17. E mediante análise do modelo apresentado foram exarados pela Câmara dois despachos interlocutórios, às fls. 148 e 246, o último, para que ela demonstrasse atendimento aos novos dispositivos inseridos na legislação, em especial, em respeito ao previsto no inciso II do § 8º do art. 20 do Anexo V do RICMS/02, com o preenchimento da planilha estabelecida no Anexo II, conforme disposto no inciso II do art. 1º da Portaria SRE nº 158/17.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A medida foi intentada pela Câmara de Julgamento, principalmente, na preservação do amplo direito de defesa, na busca da verdade material e em consideração ao preceito estampado nas disposições do inciso II do art. 106 do CTN, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A aplicação do entendimento mais benéfico em virtude de alteração da legislação, é de que, havendo identidade dos atos praticados pelo contribuinte com as normas impostas na legislação atual, de forma a permitir o preenchimento dos requisitos atualmente vigentes, esses devem ser considerados válidos para o fim a que se destinam.

Em outras palavras, conseguindo a Autuada atender ao disposto na legislação estadual vigente com relação às exigências probatórias das operações de devoluções e trocas das vendas de mercadorias faturadas por cupons fiscais, defeso estaria o estorno do crédito relacionado a estas operações.

Conforme se depreende dos documentos acostados aos autos pela Impugnante, para o controle interno perpetrado até a vigência do Regime Especial concedido pelo estado e a alteração da legislação regente da matéria, eram emitidos comprovantes com identificação das mercadorias devolvidas/trocadas, do cupom fiscal original, do requerente da operação e do gerente responsável pelo aceite, assinado pelos envolvidos na data dos fatos e, posteriormente, uma nota fiscal global relacionando as devoluções/trocas do dia.

Como alhures estampado, o arcabouço legal erigido em torno do tema visa o exercício do poder controlístico fiscal e não cumprindo tais condições, como de fato admite em parte da sua peça de defesa, é vedado à Impugnante o crédito decorrente das devoluções efetuadas pelas pessoas físicas, uma vez que a Fiscalização está impedida de auditar tais devoluções, de forma a comprovar a veracidade dos fatos narrados nos documentos fiscais de entrada.

É cediço que a recuperação do ICMS debitado nas supostas saídas das mercadorias, no caso de devolução/troca, somente se efetiva com o cumprimento das obrigações acessórias descritas no art. 76 da Parte Geral do RICMS/02.

Entretanto, pelas provas trazidas aos autos, devem ser excluídas as exigências fiscais nos casos de troca, assim considerada a substituição de mercadoria

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, conforme previsto no inciso IV do art. 76 da Parte Geral do RICMS/02, anteriormente estampado, quando cumulativamente, houver demonstração nas planilhas “Devoluções xx2016 RH 1100 Defesa”, constantes na mídia eletrônica de fls. 356, do vínculo entre o cupom fiscal original, a nota fiscal emitida na entrada dos produtos e a identificação dos clientes.

Em relação às operações não identificadas com a exclusão disposta anteriormente, resta incontroverso, os fatos narrados no Auto de Infração, o trabalho fiscal de cobrança do ICMS e da multa de revalidação pertinente em conformidade com a legislação tributária, assim como a adequação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 ao caso concreto, nos seguintes termos:

Art. 55 - (...)

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

(...)

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR -



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, 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 princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO §

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas às operações em que as trocas de mercadorias se enquadram no disposto no inciso IV do art. 76 da Parte Geral do RICMS/02 e, cumulativamente, há demonstração nas planilhas “Devoluções xx2016 RH 1100 Defesa”, constantes na mídia eletrônica de fls. 356, do vínculo entre o cupom fiscal original, a nota fiscal emitida na entrada dos produtos e a identificação dos clientes. Vencidos, em parte, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor) e Lilian Cláudia de Souza que, ainda excluía as exigências fiscais referentes às devoluções efetuadas no prazo superior a 30 (trinta) dias. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor), Cindy Andrade Moraes e Lilian Cláudia de Souza.

**Sala das Sessões, 27 de setembro de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator**

T

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

---

Acórdão:	23.071/18/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000742922-75	
Impugnação:	40.010144017-20	
Impugnante:	Ri Happy Brinquedos S.A	
	IE: 001081879.06-52	
Proc. S. Passivo:	Adriana Teresa Catharina de Alencar Passaro/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Quanto ao cerne da controvérsia, além da exclusão das exigências fiscais de diferenças do ICMS, oriundas do estorno de créditos escriturais, destacados nas notas fiscais de entrada da Autuada, devido à devolução ou troca de produtos pelos próprios clientes ou por terceiros, na hipótese de terem sido “presenteados” pelos últimos, há de se extirpar do crédito tributário, objeto do lançamento, igualmente, as devoluções ou trocas extemporâneas de mercadorias.

Consoante os fundamentos do Acórdão destes autos, o art. 30, § 2º, da Lei nº 6.763/75 assegura ao contribuinte o direito de apropriação de créditos escriturais de ICMS, quando houver devolução/troca de produtos por consumidor final não-contribuinte do imposto, desde que haja a observância ao procedimento burocrático formal de registro fiscal dessa operação e de emissão e preenchimento de documentos fiscais, nos termos do RICMS/02.

No âmbito de concreção jurídico-positiva da norma tributária estadual supracitada, o inciso IV do art.76 do RICMS/MG traçou contornos infralegais, que balizam a forma regular de apropriação de créditos, advindos da troca ou da substituição de mercadorias pelos clientes ou por terceiros, em nome deles, desde que exercido esse direito potestativo, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, contados da data da saída originária do estabelecimento comercial alienante.

Portanto, houve a criação de obrigação acessória pela autoridade tributária, “presentante” da vontade estatal, cujos efeitos jurídicos benéficos estão jungidos, necessariamente, ao comportamento do contribuinte de exercício regular do seu direito, dentro do prazo, que lhe foi conferido pelo Regulamento Executivo do ICMS mineiro.

Sob um crivo perfunctório, o prazo de 30 (trinta) dias para se reivindicar o direito de apropriação dos créditos fiscais de ICMS pelo contribuinte se afigura razoável, frente ao transcurso temporal rotineiro dos clientes ou dos terceiros “presenteados” procurarem as lojas da Autuada até a terceira semana da data da venda do produto, soçobrando, pois, ainda o prazo de uma semana para que o contribuinte proceda aos ritos formais de registro escritural dos créditos de ICMS, em sua conta corrente fiscal mensal.

Nada obstante, o contribuinte empresário não deve apenas cumprir suas obrigações tributárias para com o Estado, contudo também deve observar obrigações trabalhistas, societárias, ambientais, consumeristas, dentre outras; sendo que todas elas devem se harmonizar, sobretudo, quando o feixe de obrigações jurídicas cogentes concorra para a interdisciplinaridade do nosso ordenamento jurídico-positivo.

Em outras palavras, é juridicamente impossível se exigir do particular, ora na qualidade de contribuinte, ora na qualidade de consumidor, que cumpra obrigações impostas pelo Estado, que são, inerentemente, contraditórias!

Neste ensejo, impende se transcrever o art. 26, II, §1º, do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90), que estabelece para o consumidor o prazo decadencial de 90 (noventa) dias para a reclamação administrativa de vícios de fácil constatação, quando se trata de bens duráveis, *in litteris*:

CDC

Art.26. O direito de reclamar pelos vícios aparentes ou de fácil constatação caduca em:

(...)

II - **noventa dias, tratando-se de** fornecimento de serviço e de **produtos duráveis.**

(...)

§1º. Inicia-se a contagem do prazo decadencial a partir da entrega efetiva do produto ou do término da execução dos serviços. (Grifou-se)

Como se pode perceber, houve a instituição de obrigações contraditórias pelo próprio Estado, pois se o contribuinte observar o Código de Defesa do Consumidor, ele será obrigado a trocar um produto, que se lhe apresente seu cliente, independentemente do motivo, em prazo superior a 30 (trinta) dias, porque a lei estabeleceu este direito ao consumidor; todavia, necessariamente, infringirá o art.76, inciso IV, do RICMS/MG, que lhe exige a não aceitação da troca, devido ao fato de não ter sido feita em até 30 (trinta) dias. Em virtude desse comportamento, o contribuinte seria apenado pela perda do seu direito de creditamento das operações de troca de produtos, em sua escrita fiscal.

Lado outro, se o contribuinte preferir cumprir o art.76, inciso IV, do RICMS/MG e não aceitar a troca de produto pelo cliente, que extrapole o prazo de 30 (trinta) dias, manterá o seu direito de creditamento do ICMS, porém, sofrerá uma das sanções cominadas no art.56 do CDC por prática de infração administrativa, as quais variam desde uma multa pecuniária até a interdição do estabelecimento comercial.

No caso presente, independentemente do comportamento do particular, o Estado criaria para ele uma situação inusitada de responsabilização civil automática, sob a pecha de um rótulo de ilicitude natural e invencível, acaso queira manter o seu direito de apropriação do crédito escritural de ICMS, decorrente das operações de troca de mercadorias.

Nem se diga que existiria a vedação do art.182 da Lei nº 6.763/75, que impediria a este Conselho de Contribuintes de negar a aplicação ao ato normativo vigente do art.76, inciso IV, do RICMS/MG, porquanto se assim se entender, necessariamente, negar-se-ia, em contrapartida, a aplicação do art. 26, inciso II, §1º, do CDC.

Portanto, há aqui um conflito aparente de normas, visto que o art. 26, inciso II, §1º, do CDC contrasta com o art.76, inciso IV, do RICMS/MG, cuja solução depende da aplicação do critério hierárquico, uma vez que o critério da especialidade e o cronológico são inadequados ao caso *sub examine*.

Nesta esteira, uma obrigação decorrente de lei ordinária nacional prefere àquela obrigação acessória, erigida por mero regulamento executivo estadual, até mesmo porque, num cotejo percuciente, a violação de obrigação impositiva que implique em infração administrativa (art.56 do CDC) é mais relevante, à violação de uma obrigação acessória, que, malgrado não represente ilícito fiscal, acarreta na caducidade de um direito potestativo do contribuinte, qual seja o direito de apropriação de créditos de ICMS.

Sob outro enfoque, a rejeição da interpretação sistemática do ordenamento jurídico interdisciplinar, por intermédio da manutenção de obrigações estatais contraditórias a cargo do particular, implica na afronta da norma-princípio da moralidade administrativa, estatuída no proêmio do art. 37 da CF/88, bem como do princípio da boa-fé objetiva, que expressa um padrão ético direcionado aos administrados, mormente, na aplicação derivada da teoria da “*venire contra factum proprium*”.

Se ao Estado foi atribuído o poder de império de se exigir, compulsoriamente, dos seus súditos, os tributos que lhe caiba, com o fim maior de captar recursos financeiros para sua missão constitucional de perseguição do bem comum, em contrapartida, tem o dever de observar as limitações constitucionais implícitas ao poder de tributar, dentre elas, v.g., o princípio da moralidade administrativa do *caput* do art. 37 da CF/88.

Nesse sentido, calha suplantar a ideia da vertente da *venire contra factum proprium*, mediante a colação dos escólios doutrinários da jurista **Judith Martins Costa**, doutora em direito pela USP (*Diretrizes Teóricas do Novo Código Civil Brasileiro*; São Paulo: Saraiva, 2002; pgs.214 a 216), *in verbis*:

(...)

**Ao operar negativamente, de forma a impedir ou a sancionar condutas contraditórias, a boa-fé é reconduzida à máxima que proíbe venire contra factum proprium.**

(...)

**O princípio atua em todos os “ramos” do Direito**, tendo suas raízes no direito romano, que, sistematizado no direito intermédio, deu causa ao brocardo *adversus factum suum quis venire non potest*.

Trata-se de uma regra de fundo conteúdo ético que, por refletir princípio geral, independe de recepção legislativa, verificando-se nos mais diversos ordenamentos como uma **vedação genérica à deslealdade**. Na proibição do *venire* incorre quem exerce posição jurídica em contradição com o comportamento exercido anteriormente, verificando-se a ocorrência de dois comportamentos de uma mesma pessoa, diferidos no tempo, sendo o primeiro (*o factum proprium*) contrariado pelo segundo.

A proibição da contraditoriedade no processo também é conhecida mediante o instituto anglo-saxão da *estoppel*, pelo qual entende-se estabelecida uma presunção *iure et de iure* que impede juridicamente que uma pessoa afirme ou negue a existência de um fato determinado, em virtude de haver anteriormente executado um ato, feito uma afirmação ou formulado uma negativa em sentido precisamente oposto, como explica o jurista argentino Alejandro Borda em sua clássica monografia. Pode indicar, outrossim, um freio erguido à pretensão de quem reclama algo em aberta contradição com o que havia anteriormente aceitado, como explica o também argentino Moisset de Espanes.

Esse breve delineamento conceitual explica a razão pela qual o *venire* tem tido progressiva aceitação nos Tribunais. (...)

Também pela invocação ao *venire* a Administração Pública viu limitada a pretensão de exigir a devolução de vencimentos pagos a servidor durante o período de concessão de licença remunerada, a qual, constatou-se posteriormente, havia sido equivocadamente concedida, em outra hipótese tendo sido a boa-fé o limite que impediu a revisão de contrato que já fora alvo de transação, em anterior oportunidade. (Grifou-se)

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas às operações em que as trocas de mercadorias se enquadram no disposto no inciso IV do art. 76 da Parte Geral do RICMS/02 e, cumulativamente, haja a demonstração nas planilhas “RH1110\_Devolução\_xx2016 Defesa”, constantes na mídia eletrônica de fls. 255, do vínculo entre o cupom fiscal original, a nota fiscal emitida na entrada dos produtos e a identificação dos clientes, bem como das

exigências fiscais das devoluções de mercadorias efetuadas por prazo superior a 30 (trinta) dias.

**Sala das Sessões, 27 de setembro de 2018.**

**Erick de Paula Carmo  
Conselheiro**

CC/MG