

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.266/11/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.000367177-51
Impugnação: 40.010129173-20
Impugnante: Refforce Auto Peças Ltda.
IE: 001005803.00-18
Proc. S. Passivo: Francisco Prudente de Souza/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS/ST – IMPORTAÇÃO – BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA PELA LEGISLAÇÃO – RECOLHIMENTO INDEVIDO – INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO JURÍDICA DO ENCARGO FINANCEIRO – ART. 166 DO CTN – INAPLICABILIDADE. Devidamente comprovado o recolhimento a maior do ICMS/ST devido na importação de mercadoria, em decorrência de erro de cálculo (aplicação de MVA ajustada e erro no preenchimento do DAE), não há que se falar em repercussão do encargo financeiro para os fins de aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional, sendo legítimo o direito à restituição da parcela indevidamente recolhida.

RESTITUIÇÃO – ICMS/ST – IMPORTAÇÃO – OBRIGAÇÃO JÁ EXTINTA, EM FACE DE PAGAMENTO ANTERIOR – RECOLHIMENTO INDEVIDO – LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO. Regra geral, a legitimidade para pleitear a repetição do indébito recai sobre aquele que efetuou o pagamento indevido. Restando comprovado nos autos que o importador pagou o imposto quando a obrigação já se encontrava extinta em face de pagamento anterior realizado pelo destinatário da mercadoria, na condição de responsável solidário pela obrigação, considera-se indevido o segundo pagamento, porém, a legitimidade para pedir a restituição é do importador.

Impugnação parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição de valores indevidamente pagos a título de ICMS/ST, sob o fundamento de que a responsabilidade pelo pagamento do imposto era do importador/remetente da mercadoria, porém efetuado pela ora Impugnante quando da respectiva entrada em seu estabelecimento.

Além disso, e tendo em vista que o importador efetuou o pagamento posteriormente, entende a Impugnante que faz jus à restituição da quantia paga, anexando ao pedido documentação comprobatória de ambos os pagamentos.

Conforme despacho de fls. 57 a 58, o Sr. Delegado Fiscal de Juiz de Fora indefere o pedido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende que, no caso, tendo o remetente deixado de reter e pagar o ICMS devido por substituição tributária, a responsabilidade passou a ser da Impugnante, nos termos do art. 15 do Anexo XV da Parte Geral do RICMS/02. Portanto, não há de se falar em pagamento indevido, uma vez que a Impugnante nada fez além de extinguir uma obrigação que era sua, ainda que em decorrência de omissão do remetente da mercadoria.

Quanto ao valor posteriormente pago pelo remetente, reconhece que aí sim houve pagamento indevido, uma vez que a obrigação já se encontrava extinta, porém, quem o fez foi o remetente e não a Impugnante. Aliás, no tocante ao pagamento efetuado por esta, entende que o mesmo foi parcialmente indevido, em decorrência de aplicação de margem de valor agregado ajustada (MVA ajustada) – quando não era o caso –, apurando assim uma base de cálculo superior à prevista na legislação, de modo que este equívoco, somado a um erro no preenchimento do DAE (inversão de algarismos) resultou num pagamento em excesso no importe de R\$ 2.508,77 (dois mil, quinhentos e oito reais e setenta e sete centavos).

Todavia, foi o pedido indeferido por não ter a Requerente comprovado que não transferiu o encargo do tributo ao adquirente da mercadoria na operação de venda posterior por ela realizada, ou que estivesse por ele autorizado a receber a restituição, nos termos do § 3º do art. 92 do RICMS/02 e art. 30 do RPTA/MG c/c art. 166 do CTN.

Incôformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 61 a 72, pedindo a reconsideração do referido despacho, com a concessão da restituição requerida.

Esclarece que, em janeiro de 2009, adquiriu da empresa AH Internacional Ltda uma “roda de caminhão fora de estrada”, cuja nota fiscal não continha informações quanto à retenção do ICMS/ST, razão pela qual efetuou a apuração e recolhimento do imposto, aplicando a MVA ajustada de 50,24%. Já em março do mesmo ano, ao perceber a omissão, a referida empresa recolheu o ICMS/ST mediante a agregação da MVA de 40% à base de cálculo do ICMS incidente na importação, tendo emitido contra ela a respectiva nota fiscal complementar, com a informação do ICMS/ST, em decorrência do que efetuou o ressarcimento desse valor ao remetente.

Entende que na operação de importação o importador é o único responsável pela apuração e retenção do ICMS/ST, além de contribuinte natural do ICMS/importação; assim, pagou indevidamente o imposto quando da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, razão pela qual faz jus à restituição pleiteada.

Sustenta que mesmo na hipótese de manutenção do entendimento de que passou à condição de responsável pelo recolhimento do tributo, ainda assim teria direito à restituição do valor correspondente à diferença entre o valor que pagou e aquele apurado e recolhido pelo importador/remetente, acrescido dos juros e multa proporcionais, além do próprio valor pago pelo remetente, uma vez que o ressarciu do mesmo.

Quanto à aplicação do art. 166 do CTN, afirma que está provado nos autos que suportou o encargo financeiro, tendo o Fisco dado interpretação inversa ao dispositivo, pois o mesmo autoriza a restituição exatamente a quem tenha sofrido tal

encargo, de modo que, ao solicitar-lhe a prova de não tê-lo transferido a terceiro, estaria exigindo a produção de prova negativa, o que não é admitido em direito.

Não obstante, junta documento firmado pelo diretor administrativo da destinatária da mercadoria (fls. 77) autorizando-a a pedir e receber os valores indevidamente pagos, caso se entenda que o encargo tenha sido transferido a ela (destinatária).

A Fiscalização se manifesta às fls.78 a 86, observando inicialmente que, de fato, conforme previsão da legislação, na importação de determinadas mercadorias o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS/ST é o importador, e que em momento algum discordou disto, todavia, não havendo a retenção por parte deste, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser do destinatário da mercadoria, na forma do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02.

Nesse sentido, diz que não encontra abrigo na legislação a alegação de que a regra do retrocitado art. 15 não se aplica aos adquirentes de mercadoria importada por terceiros, incorrendo a Impugnante em erro quando classifica o importador como destinatário, porque a norma, ali, define claramente aquele como remetente ou alienante, o qual não se confunde com o destinatário, porque o exportador não é contribuinte do imposto. Portanto, no caso, diante da omissão do contribuinte substituto, a responsabilidade era mesmo da Impugnante.

Quanto à aplicação indevida da MVA ajustada, reafirma o conteúdo do despacho de indeferimento, uma vez que, tratando-se de aquisição de mercadoria em operação interna, não há de se falar em ajuste de MVA. Esclarece então que, observadas as condições do art. 166 do CTN, a Impugnante faria jus à restituição da diferença apurada pela aplicação incorreta da MVA ajustada, correspondente a R\$ 2.508,77 (dois mil, quinhentos e oito reais e setenta e sete centavos), uma vez que, considerando-se a base de cálculo por ela adotada, sem a MVA ajustada, o imposto devido seria de R\$ 11.023,20 (onze mil, vinte e três reais e vinte centavos), enquanto a importância paga foi de R\$ 13.531,97 (treze mil, quinhentos e trinta e um reais e noventa e sete centavos).

Entretanto, continua a Fiscalização, se considerada a base de cálculo adotada pelo remetente (relativa à importação), que resultou num recolhimento a título de imposto no valor de R\$ 7.908,08 (sete mil, novecentos e oito reais e oito centavos), então o valor a restituir seria de R\$ 5.623,89 (cinco mil, seiscentos e vinte e três reais e oitenta e nove centavos), apurado através da diferença entre a quantia recolhida pela impugnante, discriminada acima, e o valor devido, calculado e pago pelo remetente.

Assim, apesar de reconhecer que este valor foi indevidamente pago, a Fiscalização entende que deve ser julgada improcedente a impugnação, mantendo-se o despacho de indeferimento do pedido, uma vez que a Impugnante não comprovou que não tenha transferido o encargo do tributo para o consumidor final a quem vendeu a mercadoria e nem estava por ele autorizada a pleitear a restituição do valor correspondente, como exige o art. 166 do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à autorização de fls. 77, entende que a mesma deva ser desconsiderada, uma vez que apresentada intempestivamente, em razão do disposto nos arts.119 e 141 do RPTA/MG.

DECISÃO

Como se vê do relatório supra, trata-se de impugnação apresentada contra ato do Senhor Delegado Fiscal de Juiz de Fora, que indeferiu o pedido de restituição de fls. 03.

Primeiramente, assiste razão ao Fisco ao inadmitir a tese da Impugnante de que teria pagado indevidamente o imposto por não ser sua a responsabilidade por tal obrigação, mas exclusivamente do remetente.

Oportuno lembrar que a substituição tributária progressiva (ou “para frente”) trata-se de técnica de tributação em que, por medida de ordem prática (princípio da praticidade) e de conveniência do Fisco ou do próprio contribuinte substituto, atribui-se a este a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária que, se não fosse tal técnica, nasceria ordinariamente para outrem. Esta, a essência do regime, no qual a responsabilidade originária pela retenção e recolhimento do imposto incidente em toda a cadeia de circulação e consumo da mercadoria é atribuída ao alienante ou remetente, recaindo tal responsabilidade preferencialmente sobre quem inicie ou atue nas fases iniciais da mencionada cadeia econômica, geralmente o industrial ou importador da mercadoria.

Vale dizer, nas hipóteses sujeitas a ST progressiva, a obrigação nasce diretamente para o contribuinte substituto, por expressa previsão legal, pelo que responde por obrigação própria, e não de terceiro – *o(s) “substituído(s)”, que é (são) quem efetivamente realiza(m) o(s) respectivo(s) fato(s) gerador (es).*

Portanto, no presente caso, realmente a obrigação nasceu originariamente para o importador/remetente da mercadoria, porém, por disposição expressa da legislação mineira, nas hipóteses em que o contribuinte substituto deixar de reter ou reter a menor o imposto devido, responde solidariamente pela obrigação o substituído (no caso, a Requerente).

Logo, equivoca-se a ora Impugnante ao entender que a responsabilidade era exclusiva do importador/remetente, não havendo nenhum motivo para se deixar de aplicar ao caso o disposto no § 18 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, cuja previsão é genérica, aplicando-se sem exceções a qualquer hipótese em que a responsabilidade seja atribuída ao alienante ou remetente da mercadoria, inclusive em se tratando de importador. Confira-se a redação dos mencionados dispositivos da legislação mineira:

Lei 6.763/75:

Art. 22 - (...)

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV:

Art. 15 - O estabelecimento destinatário de mercadorias relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

Trata-se, à toda evidência, de hipótese de atribuição de responsabilidade solidária ao substituído, nos termos do art. 124 do CTN, pelo que não há como se sustentar a tese da Requerente.

Assim, não há de se falar em responsabilidade exclusiva do remetente, uma vez que, tendo-se omitido de cumpri-la, subsistiu a mesma na pessoa da Requerente. Portanto, ao efetuar o recolhimento do ICMS/ST que cabia originariamente ao remetente, a ora Impugnante nada mais fez que extinguir a obrigação que também era sua, nos termos do art. 15, Parte 1, do Anexo XV do RICMS/02.

Todavia, conforme o próprio Fisco admite à fls. 84, houve pagamento indevido no valor de R\$ 5.623,89 (cinco mil, seiscentos e vinte e três reais e oitentas e nove centavos), a título de ICMS/ST sobre a importação, uma vez que, além da aplicação indevida de MVA ajustada (quando não era cabível ao caso concreto) e do erro material no preenchimento do DAE respectivo (inversão de algarismos), adotou-se uma base de cálculo superior à prevista na legislação, pois em se tratando de ICMS/ST sobre a importação a MVA para o fim de cálculo do imposto deve ser aplicada sobre o valor daquela operação, e não sobre o da saída posterior promovida pelo importador, como o fez a Impugnante, majorando assim erroneamente o imposto devido.

Saliente-se que, em matéria de restituição de valores indevidamente pagos a título de tributos, a regra geral é que a legitimidade ativa para pleitear a repetição do indébito – administrativa ou judicialmente – é do sujeito passivo da obrigação tributária, vale dizer, aquele a quem é atribuída a responsabilidade legal pelo recolhimento do tributo, mas que, ao fazê-lo, comete erro de direito ou de fato do qual resulte pagamento total ou parcialmente indevido, seja por falta de previsão legal da obrigação, seja porque legalmente prevista, porém quantificada em excesso. É o que se depreende do disposto no art. 165 do Código Tributário Nacional.

No entanto, por força do disposto no art. 166 do mesmo Código, nas hipóteses em que a restituição se refira a tributos que, por sua natureza, comportem transferência do respectivo encargo financeiro (tal como o ICMS), somente detém legitimidade ativa para o pedido de restituição aquele que comprove haver suportado o encargo financeiro do pagamento indevido ou, caso o tenha transferido a terceiro, estiver por este expressamente autorizado a receber a restituição, sendo este, como já se viu, o fundamento do indeferimento.

Portanto, restando incontroversa a existência do pagamento indevido pela Impugnante a título de ICMS/ST, no valor acima mencionado, cumpre verificar se ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

caso sob análise se aplica ou não o disposto no mencionado art. 166 do CTN, sendo certo que o Conselho de Contribuintes já firmou o entendimento de que a sua aplicação depende da prévia verificação, em cada caso concreto, uma vez que, mesmo em se tratando de tributos indiretos não ocorre a repercussão jurídica do encargo financeiro, dentre outras hipóteses, toda vez que o contribuinte de direito confundir-se com o de fato (cf. Acórdãos 18.357/09/2ª, 19.235/09/1ª, 18.826/10/2ª, 3.619/10/CE, 3.627/10/CE, 19.890/11/3ª, 20.029/11/3ª, dentre outros).

Com efeito, a situação dos autos enquadra-se exatamente nesta hipótese, ou seja, ao pagar o imposto pela entrada da mercadoria em seu estabelecimento, a Impugnante figura como contribuinte tanto de fato como de direito, eis que não há outra pessoa a quem pudesse repassar o ônus financeiro do pagamento indevido (já que assumido por ela própria), pelo que não se verifica a transferência do encargo a terceiro.

Por esta razão, no caso dos autos, restando devidamente comprovado o recolhimento indevido, legítimo é o direito à restituição dos respectivos valores à Requerente, não se aplicando, à espécie, o disposto no art. 166 do CTN, em face da inexistência de repercussão jurídica do encargo financeiro. Aplica-se, isto sim, a regra geral do art. 165, segundo o qual o sujeito passivo tem direito à restituição dos valores indevidamente recolhidos.

Ademais, mesmo se fosse o caso de se verificar a ocorrência da transferência do encargo ao destinatário final da mercadoria – tal como entende o Fisco –, em face da revenda posterior promovida pela Impugnante, ainda assim ela teria direito à restituição, pois, independentemente do momento em que apresentado o documento de fls. 77, não há de se negar que o mesmo contém autorização expressa do referido destinatário – *até porque, a rigor, a mesma já constava dos autos, uma vez que apenas confirma a declaração de fl. 36, apresentada anteriormente com o mesmo objetivo* –, restando assim plenamente atendida a condição do art. 166 do CTN, lembrando-se que aos procedimentos administrativos em geral, inclusive no âmbito do contencioso administrativo fiscal, aplica-se o princípio do informalismo (ou do formalismo moderado), devendo sempre a verdade material prevalecer sobre a formal.

Já em relação ao valor pago pelo remetente, tem-se que o mesmo também foi indevido, uma vez que, quando efetuado, a obrigação já se encontrava extinta. Entretanto, como já salientado anteriormente, a regra geral é que a legitimidade para pleitear a repetição do indébito recai sobre aquele que efetuou o pagamento indevido, cabendo lembrar que, não obstante o importador/remetente da mercadoria conste como beneficiário de transferência bancária cuja cópia foi juntada pela Impugnante como prova do suposto ressarcimento do pagamento do imposto, não há como vincular referido documento à nota fiscal complementar, e muito menos ao imposto pago, até porque o valor transferido é totalmente discrepante, superando o valor do imposto em mais de 300% (trezentos por cento).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente a Impugnação para que seja restituído o valor de R\$ 5.623,89 (cinco mil, seiscentos e vinte e três reais e oitenta e nove centavos) conforme demonstrado pela Fiscalização às fls. 84. Participaram do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

juízo, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 12 de julho de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora**

**Raimundo Francisco da Silva
Relator**

CC/MIG