

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.772/11/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 16.000403613-53
Recurso de Revisão: 40.060130330-04
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Recorrida: Lojas Americanas S.A.
Proc. S. Passivo: Márcio da Rocha Medina/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR – CERTIDÃO POSITIVA. Não é óbice ao pedido de restituição o fato de o contribuinte apresentar Certidão Positiva de Débito Tributário, devendo o tributo ser restituído, nesse caso, na forma de dedução dos valores devidos à Fazenda Pública Estadual, conforme previsto no art. 35 do RPTA. Devidamente comprovado o recolhimento em duplicidade do ICMS e que não ocorreu a transferência do encargo financeiro em dobro aos adquirentes, não é o caso de aplicação do disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, sendo legítimo o direito à restituição da parcela indevidamente recolhida ao Tesouro Estadual. Mantida a decisão anterior. Recurso de Revisão conhecido e não provido. Decisões unânimes.

RELATÓRIO

A ora Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme petição de fls. 02/08, a restituição da importância de R\$ 55.523,81 (cinquenta e cinco mil, quinhentos e vinte e três reais e oitenta centavos) atualizada monetariamente, relativa a imposto que entende ter sido recolhido em duplicidade aos cofres públicos estaduais, no exercício de 2008.

O Delegado Fiscal de Juiz de Fora, em despacho de fls. 56, indefere o pedido de restituição nos termos do art. 28 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.284/11/2ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte.

DECISÃO

Da Preliminar

Constatada a condição de admissibilidade capitulada no art. 163, inciso I, § 2º do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara de Julgamento.

Do Mérito

Trata-se, a matéria em exame, de pedido de restituição da importância de R\$ R\$ 83.391,27 (oitenta e três mil, trezentos e noventa e um reais e vinte e sete centavos), atualizada monetariamente, relativa a imposto que a Contribuinte entende ter sido recolhido em duplicidade aos cofres públicos estaduais, no exercício de 2008.

Importante destacar que as mercadorias objeto do pedido foram incluídas no regime de substituição tributária a partir de 1º de janeiro de 2008, por força do disposto no Decreto nº 44.648, de 1º de novembro de 2007, compreendendo as mercadorias balas, bombons, chocolates, goma de mascar, ovos de páscoa, guloseimas, dentre outras.

O Fisco indeferiu o pedido de restituição conforme despacho de fls. 56, tendo como fundamento o art. 28 do RPTA, com base no qual para a Interessada pleitear a restituição deveria estar em situação que pudesse ser emitida certidão negativa de débitos para com o Estado.

Desta forma, primeiramente cabe verificar a questão levantada pelo Fisco como motivadora do indeferimento do pedido de restituição.

Na verdade, não é impeditivo para fins do exercício do direito de formalizar o pedido de restituição que o contribuinte possua débitos para com a Fazenda Pública Estadual, como faz supor a redação do art. 28, inciso II do RPTA.

Assim, ainda que o requerente possua débitos junto ao Fisco, o pedido de restituição deverá ser aceito e a decisão será pelo deferimento ou indeferimento conforme o mérito da questão.

Na hipótese de ocorrer o deferimento, a forma em que se dará a restituição encontra-se disciplinada no RPTA, a teor do disposto no art. 35, inciso I c/c o citado art. 28, parágrafo único.

É que o direito à formulação do pedido de restituição não está atrelado à certidão positiva, negativa, ou positiva com efeitos de negativa, não se confundindo o processamento do pedido de restituição com a forma em que se dará a restituição.

E frise-se: a restituição ocorrerá sempre de ofício quanto o requerente possuir débito junto à Fazenda Pública Estadual, abatendo do que se deve o valor a ser restituído ou decotando do valor a ser restituído o valor devido à Fazenda Pública Estadual.

Portanto, quando o requerente não possuir débito para com a Fazenda Estadual, a exigência de apresentar Certidão negativa é aspecto meramente formal e nesse caso o Fisco poderá decidir pela modalidade de restituição entre aquelas previstas nos incisos I a III do art. 35 do RPTA, que assim dispõe:

Art. 35. Deferido o pedido de restituição, esta se efetivará:

I - sob a forma de dedução de valores devidos pelo sujeito passivo à Fazenda Pública Estadual;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - sob a forma de aproveitamento de crédito, no caso de contribuinte do ICMS que apresente saldo devedor do imposto regularmente;

III - em moeda corrente, nos demais casos.

Parágrafo único. Na hipótese do inciso I do caput:

I - não serão deduzidos créditos tributários com exigibilidade suspensa;

II - a dedução será realizada de ofício pela autoridade competente, restituindo-se eventual saldo nas formas estabelecidas nos incisos II e III do caput.

Pelo exposto, não pode ser acolhida a tese do Fisco de que a Impugnante estaria preliminarmente inapta para restituição pleiteada.

Voltando-se ao mérito do pedido, extrai-se dos autos que, a partir de 1º de janeiro de 2008, a Impugnante passou a recolher o ICMS/ST na aquisição de balas, bombons, chocolates, goma de mascar, ovos de páscoa, guloseimas, dentre outros, em atendimento ao disposto no Decreto nº 44.648/07.

Paralelamente, no entanto, as saídas de tais produtos foram regularmente tributadas com a alíquota de 18% (dezoito por cento), uma vez que o chamado “cadastro sistêmico” da Impugnante não foi alterado a tempo e modo.

Assim, até a alteração do citado cadastro, o ICMS foi recolhido na entrada, por substituição tributária e na saída da mercadoria, com apuração normal pelo sistema de débito e crédito, razão pela qual se requer a devolução dessa última parcela.

O Fisco sustenta o indeferimento do pedido também com base nos arts. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais e no art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN, que tratam da repercussão do encargo financeiro do tributo ao adquirente do produto.

Tendo em vista que o presente PTA trata de pedido de restituição de tributo comprovadamente pago em duplicidade, o cerne da questão cinge-se em discutir se há necessidade de se exigir a autorização do contribuinte “de fato” para se promover a restituição ao contribuinte de direito, a teor do disposto no art. 166 do CTN.

Apesar da complexidade que o tema relativo à restituição de tributos encerra no estudo do Direito Tributário, a doutrina especializada é praticamente unânime em afirmar que o Código Tributário Nacional acolheu no campo do Direito Tributário conceito tradicionalmente adotado pelas Ciências das Finanças e da Economia para classificar os tributos em indiretos ou diretos, na medida em que os respectivos encargos financeiros sejam ou não suportados pelos chamados contribuintes de fato ou de direito.

É que, em última análise, o encargo financeiro relativo a todos os tributos, dentro das regras de mercado, são direta ou indiretamente repassados aos adquirentes dos bens, mercadorias e serviços, não obstante a ausência de um critério seguro para se definir juridicamente quais são os tributos “*que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, o magistério de Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário – 9ª ed., Forense, RJ, 2006, 2ª t., p. 815/817), para quem:

“(....) a teoria da translação do ônus fiscal, bem estudada em seu aspecto econômico na Ciência das Finanças, é extremamente complexa. Os financistas são unânimes na assertiva de que todos os tributos incidentes sobre organizações econômicas, inclusive o imposto de renda e os patrimoniais, são trasladáveis mediante o mecanismo dos preços e dos contratos. De igual modo, muita vez, as condições de mercado, estruturais ou conjunturais, forçam os agentes econômicos ao fenômeno da *absorção dos custos fiscais*.

.....
Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua *constituição jurídica*, são feitos para *obrigatoriamente* repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é *jurídica*. A transferência é juridicamente possibilitada. A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla.”

No âmbito jurisprudencial, também há muito o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou sobre o assunto, como afirmado na manifestação do Fisco nos presentes autos. Primeiro, por meio da Súmula n.º 71, editada em 1963, portanto, antes mesmo do Código Tributário Nacional, segundo a qual era incabível a restituição de tributos indiretos, mesmo havendo pagamento indevido. Posteriormente tal entendimento foi modificado, com a edição da Súmula n.º 546, cujo verbete é o seguinte:

“CABE A RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE, QUANDO RECONHECIDO POR DECISÃO, QUE O CONTRIBUINTE *DE JURE* NÃO RECUPEROU DO CONTRIBUINTE *DE FACTO* O *QUANTUM* RESPECTIVO.”

Alega a Impugnante que essa Casa já decidiu pela procedência da impugnação em casos semelhantes.

De fato, não se equivoca a Impugnante.

Há decisões dessa Casa na mesma linha e para situações idênticas, vale dizer, quando há duplicidade de recolhimento do imposto, um por antecipação a título de substituição tributária e outro pelo regime normal de débito/crédito.

E o fundamento para tomada dessa decisão é que o aspecto material de incidência do ICMS é o mesmo para as duas situações. Vale dizer, no caso concreto, a imposição do regime de substituição tributária pelo Estado na entrada de mercadoria refere-se ao fato gerador da operação de saída da mercadoria, operação subsequente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, só há um fato gerador. Evidentemente que o aspecto temporal, ou seja, o momento em que considera ocorrido, finalizado o fato gerador não é o mesmo.

Assim, existindo apenas um fato gerador e apenas uma repercussão jurídica e econômica, impõe-se a dedução de pagamento já efetuado. É a dicção dos §§ 1º, 2º e 3º do art. 150 do CTN que dispõem:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Na mesma linha o RICMS/02, conforme se depreende do art. 195, § 2º, inciso II:

Art. 195 - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

(...)

§ 2º - Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

(...)

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na legislação tributária, pelo pagamento do imposto efetuado, ainda que por meio de Auto de Infração (AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior;(grifou-se).

(...).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A melhor doutrina não diverge. Neste sentido, os ensinamentos clássicos de Aliomar Baleeiro, Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed.), Misabel Derzi (Comentários ao CTN da Forense, 3ª ed.), Ricardo Lobo Torres (Curso de Direito Financeiro, Renovar 15ª ed), e Luciano Amaro, dentre outros.

Aliomar Baleeiro comentando os §§ 1º ao 3º do art. 150 do CTN, em conclusão, ensina:

Mas, os pagamentos, parciais ou não, serão computados, para dedução no saldo apurado no lançamento suplementar, inclusive se multa for aplicada. Tais pagamentos poderão influir também na graduação da penalidade, naturalmente abrandando-a. **Se não fossem considerados esses atos, - aliás pagamentos, haveria locupletamento indébito do Fisco** (Direito Tributário Brasileiro, 9ª ed., pág. 522). (Grifou-se).

Luciano Amaro, comentando os §§ 1º ao 3º do art. 150 do CTN, é didático na sua conclusão:

Assim, os “atos” (de pagamentos ou a este equivalentes) a que se refere o parágrafo transcrito “influem”, sim, sobre a obrigação tributária. Mesmo que a autoridade *recuse* a homologação e lance de ofício (art. 149, V), o pagamento “antecipado” tem efeitos. Atente-se para o que dispõe o § 3º do art. 150: “Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação”. Dessa forma, se o sujeito passivo devia 1.000 e pagou 800, deve a autoridade administrativa recusar a homologação e lançar de ofício para determinar o montante correto do tributo (1.000); porém, só lhe cabe exigir a diferença, que deve, também, ser considerada para efeito de imposição ou graduação de penalidades (destaques do original). (Direito Tributário Brasileiro, 15ª ed. pág. 367).

E não há se há falar em autorização do adquirente (contribuinte de fato) porque o valor relativo à repercussão financeira do imposto ocorrida na saída sob o regime normal de apuração também ocorreu por ocasião do cálculo da base de cálculo do ICMS/ST, ainda que neste momento não tenha havido uma saída de mercadoria.

Na verdade, e ainda que a restituição pleiteada refira-se à venda efetivada sob o regime débito/crédito, o adquirente consumidor sofreu o ônus normal do tributo embutido no preço total da mercadoria recolhido por substituição tributária.

É que o adquirente nada pagou indevidamente já que não se cogita de anulação da operação ocorrida, mas sim de nova exigência de ICMS – ST pela entrada das mesmas mercadorias.

E reforce-se, o adquirente não sofreu a repercussão duas vezes, já que no recolhimento antecipado exigido pelo Fisco não houve nova operação de venda para os adquirentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, na exigência feita pelo Fisco para o pagamento do ICMS a título de substituição tributária pela entrada, com a utilização da MVA para o produto, caberia ao próprio Fisco abater do ICMS/ST encontrado o valor já oferecido à tributação, num mero exercício aritmético, conforme determina o art. 195, § 2º do RICMS/02, já transcrito.

Com estas considerações fica evidente que a compensação no caso dos autos (no sentido de dedução, subtração, diminuição) impõe-se, é obrigatória. Logo, não é uma faculdade ou liberalidade da Câmara de Julgamento do CC/MG.

Assim, é forçoso concluir que havendo um único repasse do imposto, não se aplica ao caso concreto a regra do art. 166 do CTN.

Importa esclarecer que essa Câmara tem ciência dos fundamentos adotados pela Câmara Especial desta Casa quando se decidiu pela procedência da Impugnação nos pedidos de restituição promovidos pelos contribuintes enquadrados no Simples Minas ou do Simples Nacional, como trazido no voto vencido do Conselheiro Raimundo Francisco da Silva.

No entanto, as situações são distintas, bem como é diferente a natureza jurídica dos pedidos de restituição.

O fundamento adotado naqueles casos é que não ocorre repercussão no pagamento feito no momento da entrada da mercadoria, já que não há um adquirente imediato, confundindo-se o contribuinte “de direito” com o contribuinte “de fato”, além do que ocorreu somente um pagamento indevido de alíquota interna.

No caso do pedido de restituição tratado nesse PTA, como já informado, ocorreram dois pagamentos e em dois momentos, mas para apenas um fato gerador, gerando um pagamento em duplicidade e somente uma repercussão “legítima”.

Logo, torna-se irrelevante para o deslinde desse caso a análise quanto às vendas efetivas praticadas, desde que tenham sido feitas com preço igual ou inferior ao praticado a título de substituição tributária.

Importante registrar que esta Câmara já decidiu questão semelhante na forma consubstanciada no Acórdão 19.188/11/2ª e no Acórdão nº 20.052/10/1ª.

Assim, não obstante o art. 166 do CTN restringir-se à seara da restituição dos chamados tributos indiretos, os seus ditames não se aplicam linearmente a toda e qualquer situação em que se constate eventual recolhimento “indevido”, especialmente na hipótese de ocorrer recolhimento em duplicidade.

Destarte, resta caracterizado o recolhimento do imposto em duplicidade e o não repasse do encargo financeiro aos adquirentes das mercadorias, razão pela qual não se aplica o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, devendo-se devolver a quantia indevidamente recolhida, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, também à unanimidade, em negar-lhe provimento, observando que a certidão positiva não obsta o direito à restituição que, se comprovado, deverá ser realizado conforme art. 35,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parágrafo único, inciso II do RPTA/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Assistiu ao julgamento, pela Recorrente, o Dr. Diogo Pimenta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), Marco Túlio da Silva, André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 21 de outubro de 2011.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente**

**Maria de Lourdes Medeiros
Relatora**

CC/MG