

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.652/12/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.000447345-29
Impugnação: 40.010132079-62
Impugnante: Previct Ltda
IE: 448738505.00-79
Proc. S. Passivo: Gustavo Guimarães da Fonseca/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 – Belo Horizonte

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – SUBSTITUÍDO – FALTA DE LEGITIMIDADE. Pedido de restituição, pelo substituído tributário, de valores recolhidos a título de ICMS/ST incidente sobre compras de cimento utilizado na fabricação de artigos pré-moldados. Sendo o ICMS/ST retido pelos fornecedores (substitutos tributários) do substituído, não tem este legitimidade para pleitear restituição de tributo, nem mesmo no caso em que foi indevidamente recolhido. Impugnação improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A ora Impugnante pleiteia da Fazenda Pública Estadual a restituição da importância de R\$ 6.336,31 (seis mil, trezentos e trinta e seis reais e trinta e um centavos), alegando serem indevidos os recolhimentos de ICMS/ST incidente sobre suas compras de cimento para fabricação de artigos pré-moldados, conforme decidido pela Diretoria de Orientação e Educação Fiscal Tributária da Superintendência de Legislação e Tributação (DOET/SLT), por meio da Consulta de Contribuinte nº 122/09.

A Impugnante instruiu o pedido de restituição com o requerimento (fls. 02/04); procuração, cópia de documentos de identidade do procurador e contrato social (fls. 05/15); planilhas descritivas dos créditos de ICMS, por ano, seguida de cópia das respectivas notas fiscais (fls. 17/210); extrato da Consulta de Contribuinte nº 122/09 (fl. 212) e consulta interna de débitos tributários (fl. 213).

Em despacho de fl. 228, o Delegado Fiscal/BH-1 indeferiu o pedido, com fundamento no Parecer DF/BH-1/RI/99/12, contendo inteiro teor da Consulta de Contribuinte nº 122/09 (fls. 223/227). Foram anexadas tela do SICAF “Consulta Dados Cadastrais do Contribuinte” (fl. 221) e tela do SIARE “Consulta do Histórico do Regime de Recolhimento” mostrando que a Impugnante é optante pelo regime de recolhimento do Simples Nacional desde 01/07/07 (fl. 222)

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, Impugnação de fls. 231/236, onde alega, resumidamente, que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- desenvolve a atividade de indústria e comércio de artefatos pré-moldados, notadamente, churrasqueira, lareiras, fornos a lenha e caixas para ar condicionado;
- para a fabricação dos referidos produtos, utiliza, como insumo, dentre outros, cimento, adquirido de empresas diversas e que, vem suportando o ICMS substituição tributária retido nas operações de aquisição do citado insumo;
- formulou consulta à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (Consulta de Contribuinte nº 122/09) questionando a aplicação, ao seu caso, dos preceitos do art. 18 do Anexo XV do RICMS/02, bem como a não incidência da exceção contida no art. 50 do mesmo Anexo;
- com fulcro na resposta dada à consulta, requereu à SEF/MG a restituição do ICMS/ST retido e recolhido indevidamente pelos seus fornecedores, no valor de R\$ 6.336,31 (seis mil, trezentos e trinta e seis reais e trinta e um centavos);
- a Delegacia Fiscal DF/BH indeferiu seu pedido ao fundamento de que ela não possuía legitimidade ativa para pleitear a restituição em tela, sob a alegação de que o direito subjetivo à repetição de indébito pertencia, exclusivamente, ao contribuinte de direito (fornecedor);
- o indeferimento do seu pedido não está correto, pois restou claro na resposta da Consulta de Contribuinte nº 122/09 seu direito à restituição do ICMS retido pelo fornecedor a título de substituição tributária tendo em vista a não comercialização do cimento, uma vez que este produto é empregado na fabricação de artefatos;
- a decisão proferida (resposta à consulta) deixa explicitado o entendimento da SEF/MG acerca do seu pedido de restituição, o qual deve ser adotado pelo Fisco como orientação oficial sobre o caso consultado;
- a resposta à consulta formal vincula o agir do Fisco aos casos trazidos à sua apreciação, pois, do contrário, estaria fulminada a segurança jurídica que deve permear as relações estabelecidas entre o Estado e a sociedade;
- a alteração pelo Fisco do entendimento manifestado na consulta realizada pelo Contribuinte só pode ocorrer com a superveniência de norma de legislação tributária ou, quando precedida do devido processo administrativo, garantindo ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa;
- a decisão proferida pela DOET/SLT, por si só, garante ao Contribuinte a restituição do seu crédito tributário recolhido indevidamente pelos seus fornecedores;
- suportou o ônus financeiro da tributação relativa ao ICMS/ST retido pelos fornecedores;
- a discussão técnica sobre a repartição do ônus tributário entre o contribuinte de fato e contribuinte de direito não tem cabimento no caso presente;
- o indeferimento do seu pedido de restituição não tem sentido, uma vez que a autoridade administrativa cometeu erro crasso ao afirmar que a legitimidade para postular a restituição seria, exclusivamente, dos fornecedores (substitutos tributários), uma vez que estes, sequer, são contribuintes, na acepção do art. 121, inciso II do CTN;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a decisão ora impugnada comete erro técnico, haja vista que, quem suportou o ônus financeiro da tributação foi a própria Impugnante, conforme se extrai das notas fiscais juntadas aos autos, as quais demonstram que os fornecedores transferiram-lhe o valor do imposto retido, enfatizando que os substitutos tributários não sofreram qualquer diminuição patrimonial pelo recolhimento do tributo;

- da leitura do art. 166 do CTN conclui-se que a restituição do tributo cabe a quem tiver arcado com tal encargo, bastando, portanto, o contribuinte provar haver assumido o ônus, ou estar autorizado a receber a restituição por quem o houver sofrido;

- não revende cimento e, por conseguinte, não transfere o ônus tributário ao consumidor final, já que o produto novo, fabricado a partir do cimento e de tantos outros materiais, submete-se à base de cálculo e alíquotas próprias incidentes sobre a nova mercadoria, conforme reconhecido na Consulta de Contribuinte nº 112/09;

- o substituto tributário não assume o ônus do ICMS/ST, já que sequer é contribuinte, mas sim, apenas responsável tributário por substituição.

Ao final requer a reforma da decisão em comento para que lhe seja restituído o valor pleiteado.

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 242/250, que foi adotada para a decisão, pede que seja julgada improcedente a impugnação, mantendo-se o indeferimento do pedido de restituição.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na bem fundamentada manifestação fiscal de fls. 242/250, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

Como se vê do relatório acima, trata-se de impugnação contra indeferimento de pedido de restituição da importância de R\$ 6.336,31 (seis mil, trezentos e trinta e seis reais e trinta e um centavos), sob a alegação de serem indevidos os recolhimentos de ICMS/ST incidente sobre suas compras de cimento para fabricação de artigos pré-moldados, conforme decidido pela Diretoria de Orientação e Educação Fiscal Tributária da Superintendência de Legislação e Tributação (DOET/SLT), por meio da Consulta de Contribuinte nº 122/09.

Inicialmente, torna-se oportuno para o deslinde da questão, verificar o alcance da resposta proferida pela Diretoria de Orientação e Educação Tributária (DOET) à consulta formulada pela Impugnante.

Nesse sentido, vale transcrever a legislação que tratava da competência da diretoria acima citada, a qual se vinculava à Superintendência de Legislação Tributária da SEF/MG.

Referida diretoria proferiu, em 09/06/09, a resposta à consulta formulada pela Impugnante (Consulta de Contribuinte nº 122/09):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto nº 43.193 de 14/02/03

Art. 36 - A Diretoria de Orientação e Legislação Tributária tem por finalidade planejar e gerir as atividades pertinentes à elaboração da legislação tributária, sua interpretação, aplicação e divulgação, competindo-lhe:

I - elaborar e aprimorar a legislação tributária, segundo as diretrizes da política tributária estadual;

II - proceder à orientação, interna e externamente, no tocante à correta interpretação e aplicação da legislação tributária; e

III - divulgar e disponibilizar a legislação tributária e as informações a ela referentes aos públicos interno e externo.

Efeitos de 15/02/2003 a 30/06/2006 - Redação original:

Art. 36 - A Diretoria de Orientação e Educação Tributária tem por finalidade planejar e gerir as atividades pertinentes à orientação sobre a correta interpretação e aplicação da legislação tributária, além de promover a conscientização sobre o significado social do tributo, competindo-lhe:

I - organizar e disponibilizar, de forma atualizada, aos públicos interno e externo, a legislação tributária e informações a ela referentes;

II - orientar, interna e externamente, sobre a correta interpretação e aplicação da legislação tributária;

III - promover, em todo o território mineiro, a conscientização sobre o significado social do tributo, envolvendo as organizações públicas e da sociedade civil. (grifou-se)

Registre-se que, o Decreto nº 43.193 de 14/02/03, que vigorou no período de 15/02/03 a 24/11/11, dispunha sobre a organização da Secretaria de Estado de Fazenda e dava outras providências.

A resposta proferida pela Diretoria de Orientação e Educação Tributária (DOET) à consulta formulada pela Impugnante deu-se em 09/06/09, ou seja, na vigência deste decreto.

A partir de 25/11/11 a Secretaria de Estado de Fazenda passou a ter sua organização regida pelo Decreto nº 45.780, de 24 de novembro de 2011. Mencionado decreto dispõe sobre a competência da Diretoria de Orientação e Legislação Tributária no seu art.34, a seguir reproduzido:

Art. 34. A Diretoria de Orientação e Legislação Tributária tem por finalidade planejar e gerir as atividades pertinentes à elaboração, à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interpretação, à aplicação e à divulgação da legislação tributária, competindo-lhe:

I - elaborar a legislação tributária segundo as normas técnicas estabelecidas para a redação de atos normativos de âmbito estadual;

II - orientar o público externo e interno sobre a correta interpretação e aplicação da legislação tributária;

III - participar do planejamento e disciplinar, em conjunto com as unidades envolvidas, assuntos relativos à legislação tributária;

IV - divulgar e disponibilizar a legislação tributária e as informações a ela referentes ao público externo e interno; e

V - orientar, acompanhar, disciplinar e controlar os procedimentos e as atividades relativas à tramitação de Processo Tributário Administrativo relativo à consulta de contribuinte. (grifou-se)

No que se refere ao instituto da consulta prescreve o art. 37 do RPTA (aprovado pelo Decreto nº 44.747 de 03 de março de 2008):

Art. 37. O sujeito passivo ou a entidade representativa de classe de contribuintes poderá formular consulta escrita à Superintendência de Tributação sobre aplicação de legislação tributária, em relação a fato de seu interesse, que será completa e exatamente descrito na petição.

Parágrafo único. O sujeito passivo informará na petição sobre as obrigações acessórias relacionadas ao fato, se este já ocorreu, e se algum de seus estabelecimentos encontra-se sob ação fiscal em relação ao objeto da consulta.

As autoridades competentes para decidir sobre pedido de restituição indébito tributário encontram-se listadas no art. 33 do RPTA, a seguir transcrito:

Art. 33. O pedido de restituição de indébito tributário será decidido pelo:

Efeitos de 1º/03/2008 a 1º/11/2010 - Redação original:

Art. 33. O pedido de restituição de indébito tributário será decidido pelo Superintendente Regional da Fazenda.

Efeitos a partir de 02/11/2010 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.490, de 1º/11/2010.

I - diretor da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização (DGP/SUFIS), em se tratando de pedido de contribuinte circunscrito a Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - Superintendente Regional da Fazenda, nos demais casos.

Cumpra esclarecer que, através da Ordem de Serviço Conjunta Superintendências Regionais da Fazenda nº 02/08 de 03/03/08 (subitem 1.2) os Superintendentes Regionais da Fazenda delegaram ao Titular da Delegacia Fiscal, na abrangência de sua circunscrição, a competência para decidir sobre restituição de importância paga a título de ICMS, ITCD e acréscimos, inclusive multa. Esta Ordem de Serviço entrou em vigor a partir de 1º de março de 2008.

Depreende-se da legislação retro mencionada que:

- o instituto da consulta tem por objetivo proporcionar a solução de dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária, em relação a fato concreto de interesse do consulente;

- a resposta dada à consulta reflete a interpretação da DOLT/SUTRI à legislação tributária vigente à época de sua análise e elaboração.

Conclui-se, ainda, do exposto que a resposta da Consulta de Contribuinte nº 122/09 proferida pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária (DOET/SLT), por si só, não garantia à Impugnante a restituição do ICMS substituição tributária indevidamente recolhido pelos seus fornecedores, haja vista que não competia à referida diretoria decidir sobre pedido de restituição indébito tributário.

Nesse sentido, ao elaborar a resposta à consulta formulada pela ora Impugnante, a DOET/SLT (atual DOET/SUTRI) deixou expresso que caberia à Consulente direito à restituição do valor do imposto retido pelo seu fornecedor a título de substituição tributária, observado os arts. 92 a 95, Parte Geral do RICMS/02 que tratam do pagamento indevido e arts. 28 a 36 do RPTA que dispõem sobre o processo de restituição.

Veja-se o que dizem os arts. 92 a 95, Parte Geral do RICMS/02:

TÍTULO IV

DO PAGAMENTO INDEVIDO

Art. 92. A importância indevidamente paga aos cofres do Estado, a título de ICMS, será restituída sob a forma de aproveitamento de crédito, para compensação com débito futuro do imposto, mediante requerimento do contribuinte, instruído na forma prevista na legislação tributária administrativa estadual.

§ 1º Ao contribuinte que possuir crédito acumulado do imposto ou que, em razão de suas operações ou prestações, não apresentar, com habitualidade, débito do imposto, a restituição poderá ser efetivada em espécie.

§ 2º A restituição do valor pago a título de imposto enseja a restituição, na mesma proporção, do valor das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infração de caráter formal que não se deva reputar prejudicada pela causa assecuratória da restituição.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º A restituição do imposto somente será feita a quem provar haver assumido o respectivo encargo financeiro ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

§ 4º O valor do saldo credor do imposto eventualmente existente, no caso de encerramento das atividades do estabelecimento, não será objeto de restituição.

Art. 93. Para fins de restituição, a importância indevidamente paga até 31 de dezembro de 1997 será monetariamente atualizada, segundo os mesmos critérios adotados para a atualização dos créditos tributários do Estado, considerando:

I - como termo inicial, a data em que:

a) tiver ocorrido o pagamento indevido;

b) ficarem apuradas a liquidez e a certeza da importância a restituir, quando esta depender de apuração;

II - como termo final, o dia 31 de dezembro de 1997.

Art. 94. O valor indevidamente pago, a título de ICMS, em razão de evidente erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preenchimento do Documento de Arrecadação Estadual (DAE), poderá ser aproveitado pelo contribuinte, que deverá:

I - proceder ao creditamento, mediante lançamento no campo "007 - Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), anotando a origem do erro no campo "Observações", no período de sua constatação;

II - comunicar o fato à repartição fazendária a que estiver circunscrito, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração em que o mesmo tenha sido constatado.

Art. 95. O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria não será objeto de restituição, devendo o contribuinte adotar o procedimento previsto no § 2º do artigo 67 deste Regulamento.

Enfatiza-se, por relevante, que ao responder a consulta formulada pela ora Impugnante, a DOET/SLT se ateu aos fatos narrados pela Consulente. Não se vê, nos fatos narrados pela Consulente e, tampouco, no caso ora analisado, qualquer pagamento indevido de ICMS.

O Despacho do Delegado Fiscal/BH-1 (fls. 228), o qual indeferiu o Pedido de Restituição de Indébito (fls. 02/04) com fulcro no Parecer DF/BH-1 nº RI/99/12 (fls. 223/227), em virtude de ilegitimidade ativa da Requerente para solicitar a restituição, não alterou o posicionamento da DOET/SLT expresso na Consulta de Contribuinte nº 122/09, haja vista que na resposta à citada consulta restou consignado o direito à

restituição do valor do imposto retido pelo seu fornecedor a título de substituição tributária à ora Impugnante. Todavia, não consta da resposta que a ora Impugnante teria legitimidade para pleitear a restituição de tributo retido por terceiros.

Sustenta a Impugnante que a discussão técnica sobre a repartição do ônus tributário entre o contribuinte de fato e o contribuinte de direito não tem cabimento no caso presente. Adverte que se trata de erro crasso a afirmativa da autoridade administrativa acerca da exclusividade dos fornecedores (substitutos tributários) para postular a restituição do ICMS/ST, uma vez que estes sequer são contribuintes, na acepção do art. 121, inciso II do CTN.

Todavia, examinando tais argumentos, percebe-se que a Impugnante não compreendeu exatamente o alcance do conteúdo do art. 165 do CTN, o qual fundamentou o indeferimento do seu pedido, por ilegitimidade ativa.

Em vista deste fato e para perfeito entendimento do alcance das disposições contidas no art. 165 do CTN, torna-se relevante a transcrição dos comentários do mestre Luciano Amaro acerca deste dispositivo legal:

O art. 165 do Código do Código Tributário Nacional firma o direito à repetição do tributo indevido (ou seja, do valor que tenha sido pago a esse título, sem que houvesse obrigação de fazê-lo), estatuinto que “o **sujeito passivo** tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162”, arrolando, a seguir, uma lista de “casos” em que a restituição é cabível.

Ao falar em “sujeito passivo”, como titular do direito, o Código abrange tanto as hipóteses em que o solvens tenha sido posicionado como devedor na condição de **contribuinte** quanto aquelas em que ele tenha figurado como **responsável**. (grifou-se)

(Direito Tributário Brasileiro – 9ª Edição – Editora Saraiva – pag. 410).

Vê-se, pois, que o art. 165 do CTN prevê que somente o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) tem direito à restituição de tributo indevidamente recolhido.

No caso em tela, o ICMS/ST pleiteado pela ora Impugnante foi retido por seus fornecedores (na qualidade de substitutos tributários), consoante se extrai do Pedido de Restituição de Indébito (fls. 02/04) e das notas fiscais acostadas aos autos, as quais foram emitidas por Holcim (Brasil) S/A, Fundação Santana Ltda dentre outros contribuintes.

A Impugnante, na condição de “substituído”, não se enquadra como sujeito passivo destas operações.

A lição do ilustre jurista Alfredo Augusto Becker acerca do instituto da substituição tributária, a seguir transcrita, corrobora o entendimento de que o

substituído não é sujeito passivo das operações submetidas ao regime de substituição tributária:

A fenomenologia do substituto tributário consiste, em síntese, no seguinte: Existe substituto legal tributário, toda a vez que o legislador escolher para o sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.

Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre o substituído e o Estado. **O substituído não é o sujeito passivo da relação jurídica tributária**, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.

Segunda conclusão: **Em todos os casos de substituição legal tributária**, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, **o único sujeito passivo da relação jurídica tributária** (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) **é o substituto** (nunca o substituído).

Terceira conclusão: O substituído não paga tributo ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas sim de natureza privada.

(Teoria Geral do Direito Tributário – 3ª Edição – Lejus – pág. 529).

Verifica-se, pois, do exposto a ilegitimidade ativa do substituído (ora Impugnante) para pleitear a restituição do ICMS/ST vinculado às operações retratadas pelas notas fiscais acostadas aos autos.

Ademais, sendo os fornecedores (substitutos tributários) os responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às operações acima referidas, estaria a ora Impugnante (substituído) reivindicando restituição de tributo que sequer saberia ter ingressado efetivamente nos cofres públicos.

Tendo em vista a ilegitimidade ativa da Impugnante para pleitear a restituição do ICMS/ST relativo às operações praticadas por terceiros, resta prejudicada, no caso presente a análise de suas alegações acerca da assunção do ônus do mencionado tributo.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor) e Alexandre Périssé de Abreu.

Sala das Sessões, 03 de outubro de 2012.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator

CC/MIG