

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 21.498/14/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000510717-42  
Impugnação: 40.010136302-88  
Impugnante: In-Vitro Diagnóstica S/A  
CNPJ: 42.837716/0001-98  
Proc. S. Passivo: Marcelo Tostes de Castro Maia/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS – IMPOSTO SUPOSTADO POR TERCEIROS. Pedido de restituição referente ao ICMS recolhido a maior a título de estorno de crédito previsto no art. 71, inciso I do RICMS/02. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada, em face das disposições contidas no art. 166 do CTN, haja vista que a Impugnante não comprovou ter assumido o encargo financeiro, bem como não demonstrou estar expressamente autorizada a pedir a restituição por aquele que o suportou. Correta a denegação do pedido de restituição.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A Impugnante pleiteia a restituição no valor de R\$ 170.226,74 (cento e setenta mil duzentos e vinte seis reais e setenta e quatro centavos), recolhido a maior a título de estorno de crédito do ICMS, conforme requerimento às fls. 02/04, relativo ao período de janeiro de 2010 a julho de 2013, de acordo com os demonstrativos apresentados às fls. 27/72. Foram emitidos os documentos fiscais constando como base de cálculo valores utilizados na comercialização dos produtos em detrimento dos preços de custo lançados no livro Registro de Inventário.

Ao pedido de restituição anexou cópia dos documentos fiscais de saídas, contratos de prestação de serviços com consumidores finais, quadros demonstrativos dos cálculos e correção de valores, cópias dos livros Registro de Saídas, Apuração do ICMS e Inventário, bem como cópia dos DAE's de recolhimento do ICMS.

O Delegado Fiscal de Ipatinga, com fundamento no parecer da Auditoria Fiscal (fls. 3619/3628), decide pelo indeferimento do pedido (fls. 3629).

Inconformada com a decisão, a Requerente, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, apresenta Impugnação de fls. 3631/3646, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 4150/4161.

**DECISÃO**

Trata-se de análise de indeferimento de restituição no valor de R\$ 170.226,74 (cento e setenta mil duzentos e vinte seis reais e setenta e quatro centavos), recolhida a maior a título de estorno de crédito do ICMS no período de janeiro de 2010

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a julho de 2013, uma vez emitidos documentos fiscais constando como base de cálculo valores utilizados na comercialização dos produtos ao invés dos preços de custo lançados no livro Registro de Inventário.

Esclarece a Requerente que uma vez remetidas mercadorias para cumprir contrato de comodato de equipamentos destinados a exames laboratoriais com fornecimento de produtos (reagentes, substâncias químicas e outros), teria por imposição legal o dever de estornar os créditos relativos a cada remessa, uma vez encontrar-se a operação de circulação das mercadorias abarcada pela não incidência do tributo estadual.

Nessa linha de ação, aduz que ao emitir os documentos fiscais de remessa das mercadorias para os contratantes, como forma de estornar os créditos pelas entradas, utilizou como valor de base de cálculo o preço praticado comercialmente para clientes diversos, em detrimento do valor de custo dos produtos.

Diante do quadro, requereu a restituição do ICMS gerado sobre a diferença entre uma base de cálculo e outra, não logrando êxito, uma vez ter a Fiscalização entendido que sua atividade não se enquadra na alegada situação de prestadora de serviços com fornecimento de mercadorias e ainda, o não atendimento das disposições do art. 166 do CTN.

Inicialmente, vale ressaltar que tanto a sistemática demonstrada nos autos, quanto a tese defendida pela Impugnante, consoante o estorno de créditos nas saídas com não incidência do ICMS, não condiz com a legislação regente.

Observa-se nos dispositivos legais pertinentes, uma condução não levada a efeito pela empresa nas suas alegadas saídas consubstanciadas em contratos de prestações de serviços com previsão de fornecimento de mercadorias, como se vê:

### Lei nº 6.763/75

Art. 7º O imposto não incide sobre:

(...)

VII - a saída de estabelecimento prestador de serviço alcançado por tributação municipal, de mercadoria para utilização ou emprego na prestação de serviço listado em lei complementar, ressalvados os casos expressos de incidência do imposto de competência estadual;

(...)

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

(...)

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

32, quando destinada a exportação para o exterior;

(...)

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço;

(...)

RICMS/02

Art. 73. Para efeitos de estorno, será emitida nota fiscal com destaque do imposto e com a observação de que a emissão se deu para fins de estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas.

Nota-se que a formalização das circulações de mercadorias para as contratantes da Impugnante trazidas aos autos, são cópias de documentos fiscais com destaque do ICMS em operações apresentadas como “outras saídas”, enquanto a previsão legal elege o suposto cumprimento contratual como sem incidência do tributo, conforme depreende-se do inciso VII do art. 7º da Lei nº 6.763/75.

Também não encontra consonância com a legislação posta, a apresentação do estorno do crédito cujas operações são consideradas pela contratada como vinculadas a contrato de prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, tendo em conta o que dispõe o art. 73 do RICMS/02, acima transcrito.

Do apanhado, registra-se que a Impugnante alega como justificativa do pedido de restituição um equívoco na eleição do valor que serviu de base de cálculo do ICMS destacado nas notas fiscais de remessa dos produtos para as contratantes, enquanto na realidade dos fatos, as operações praticadas são díspares das previstas na legislação mineira regente.

O possível erro de forma, admitindo-se escoreita a alegação de contrato de prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, transporta o direito à restituição para outro campo probatório, qual seja o de ter assumido o encargo financeiro com as saídas dos produtos e/ou estar autorizada por outrem a solicitar a reposição da carga tributária que de direito por eles foi suportada.

Conforme alegado pela Fiscalização, a Requerente não apresentou nenhum fato que motivasse a alteração do entendimento que resultou no indeferimento do pedido inicial, afirmando em sua manifestação, que “...*Nos contratos firmados com os órgãos públicos, objetos deste pedido de restituição, não há contratação dos serviços de análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrasonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres, e sim locação de equipamentos, fornecimento de reagentes, assessoria científica, prestação*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*de serviço de manutenções técnicas preventivas e corretivas, tudo visando suprir as necessidades dos Laboratórios.”*

Entendeu a Fiscalização em sua análise, que os contratos apresentados não a qualificam como prestadora de serviços com condição de fornecimento de mercadorias associadas a esta prestação, na forma do disposto na Lei Complementar nº 116/03.

De certa forma, os documentos acostados como prova dessa condição, não vinculam por completo a modalidade empregada na consecução dos contratos com as disposições legais pertinentes ao tipo de atividade prolatada pela Impugnante, carecendo de dados outros caracterizadores da vinculação da contratada como prestadora de serviços para os atendidos da contratante, como edital licitatório, anexos contratuais, declarações das modalidades dos serviços prestados vinculados aos contratos, recibos, dentre outros documentos.

De modo outro, assiste razão à Fiscalização quando alega a existência de dois momentos distintos num mesmo contrato, o primeiro quando a contratada aluga os equipamentos e o segundo, com o fornecimento dos produtos utilizados nos exames, vez não ser ela a executora do processo até a utilização pelo beneficiado e levando-se em conta os documentos fiscais acostados aos autos.

Perante todo o exposto, em que pese a possibilidade do indébito tributário, resta o alcance do art. 166 do CTN, como bem colocado pela Fiscalização, a saber:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Por ser um tributo indireto, o ICMS integra a sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque em mera indicação para fins de controle, nos termos do § 15 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 e do inciso I do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96:

### **Lei nº 6.763/75**

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

### **Lei Complementar nº 87/96**

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Assim, em se tratando de tributo indireto, como no caso do ICMS, a transferência do encargo é presumível, pois este integra o preço final da mercadoria.

Dessa forma, para fazer jus à restituição, a Requerente tem a obrigação de provar, de forma inequívoca, que assumiu o ônus do imposto ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este devidamente autorizada a recebê-la, nos termos do art. 166 do CTN.

Nessa linha de entendimento, a aplicação do art. 166 do CTN depende da prévia verificação, em cada caso concreto, da existência da repercussão jurídica do encargo financeiro decorrente do pagamento indevido, repercussão essa que exige, naturalmente, o envolvimento de duas pessoas, quais sejam os chamados contribuintes de direito e de fato, e ainda, se na operação considerada havia a obrigatoriedade do destaque do imposto.

Conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Ed. Forense, RJ, 2006), “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. Sendo assim, é possível, pela análise dos documentos fiscais e pela escrita contábil das empresas, verificar a transferência formal do encargo financeiro do tributo”.

Prossegue, dizendo que: “O CTN está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por esse fato, exige a prova da não-repercussão, ou então autorização do contribuinte de fato, o que suportou o encargo, para operar a devolução ao contribuinte *de jure*, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.”

Assim, em obediência ao prescrito no art. 166 do Código Tributário Nacional, considerando a existência de tributação nas notas fiscais de saídas das mercadorias, e, tendo em vista a não comprovação de que a Impugnante assumiu o encargo financeiro do valor possivelmente recolhido indevidamente, pondera-se que, somente com a autorização expressa de quem realmente suportou o ônus do tributo pago a maior é que se deve reconhecer o direito à restituição pleiteada.

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 Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 10 de setembro de 2014.**

**Fernando Luiz Saldanha**  
**Presidente**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Relator**

T

CC/MIG