

Acórdão: 22.120/16/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000968469-99  
Impugnação: 40.010140230-59  
Impugnante: CS Minas Comércio de Eletrônicos Ltda.  
IE: 002263017.01-28  
Proc. S. Passivo: Laudelino de Camargo Júnior/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Pedido de restituição fundado no recolhimento a maior do imposto devido por substituição tributária tendo em vista utilização de Margem de Valor Agregado maior que a estipulada pela legislação. Contudo, para que a restituição seja concedida é necessário o cumprimento dos requisitos determinados pelo art. 166 do Código Tributário Nacional, o que não restou demonstrado nos autos.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

**Do Pedido de Restituição**

A ora Impugnante protocolou pedido de restituição (fls. 02/04), alegando recolhimento a maior do ICMS/ST referente a NCM 8517.12.31 (terminal portátil de telefonia celular), por ter utilizado Margem de Valor Agregado ao percentual de 40% (quarenta por cento) quando a correta seria 13% (treze por cento).

**Do Indeferimento do Pedido de Restituição**

Em despacho de fl. 1.705, o Delegado Fiscal de Uberlândia indeferiu o pedido, considerando que o contribuinte não comprovou ter assumido o respectivo encargo financeiro, ou que o transferiu a terceiro e foi expressamente autorizado a recebê-lo, conforme disposto no § 3º do art. 92 do RICMS/02.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.708/1.715, alegando em resumo:

- tem sua sede em Tietê, interior do estado de São Paulo, mantendo duas filiais no estado mineiro, sendo uma em Uberaba e outra em Uberlândia;

- explora o comércio varejista de equipamentos de telefonia, comunicação, informática, acessórios e administração de vendas;

- tem como seu principal fornecedor a empresa Samsung Eletrônica da Amazônia Ltda., estabelecida na cidade de Manaus/AM, sendo certo que as mercadorias recebidas são providas do Estado do Amazonas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- tais operações originam o recolhimento de "Diferença de ICMS/ST" recolhidas na forma do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, com redação dada pelo Decreto n.º 44.625/07;

- durante o período de janeiro a outubro de 2014 fez os recolhimentos da "Diferença do ICMS/ST" utilizando MVA de 25% (vinte e cinco por cento) e 40% (quarenta por cento) e não de 13% (treze por cento) na forma estabelecida no RICMS;

- apresenta planilha demonstrando o recolhimento efetuado e que resultou no Pedido de Restituição do valor recolhido a maior;

- o estado de Minas Gerais trata a substituição tributária no Anexo XV do Regulamento do ICMS, definindo em quais operações são atribuídas esse regime, quais mercadorias e identificando o responsável pela obrigação tributária;

- no caso, as mercadorias comercializadas estão classificadas na NCM sob o n.º 8517.12.31, identificadas como terminais portáteis de telefonia celular e estão enquadradas no regime da substituição tributária, com definição de MVA ao percentual de 13% (treze por cento), Anexo XV, Parte 2 do Regulamento do ICMS/MG;

- assim, o valor a recolher a título de ICMS/ST seria menor que o efetivamente recolhido;

- tal determinação teve sua vigência até 31 de dezembro de 2015, tendo sido alterada pelo Decreto n.º 46.931/15 retornando a MVA aos 40% (quarenta por cento);

- portanto, efetuou os recolhimentos de forma errada culminando em valores a serem restituídos pela Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais a título de Repetição do Indébito, previsto no Código Tributário Nacional;

- o valor a ser restituído não foi repassado ao seu consumidor final, incluindo no preço final da mercadoria, já que somente agora identificou o erro;

- desta forma, trata-se de recolhimento errado e a maior e, com base do Código Tributário Nacional, em seu art. 165, tem o direito de ser ressarcida do que pagou indevidamente.

Ao final, pede que o PTA seja novamente analisado em todos os seus documentos que foram acostados, bem como os demais documentos juntados e seja acatado seu Pedido de Restituição seja acatado, respeitando-se o disposto no art. 165 do Código Tributário Nacional.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 1.737/1.740 refutando os argumentos de defesa, sob os seguintes fundamentos, em resumo:

- há nos autos a comprovação dos recolhimentos efetuados pela Impugnante a título de ICMS/ST, na entrada em seu estabelecimento, no exercício de 2014, das mercadorias classificadas na NBM 8517.12.31 aplicando o percentual de 40% (quarenta por cento) de Margem de Valor Agregado (MVA) para fins de cálculo do valor do ICMS/ST a recolher a este Estado, quando o correto seria a aplicação do percentual de 13% (treze por cento), conforme previsto na legislação vigente à época;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- de fato, o percentual correto da Margem de Valor Agregado (MVA) para o referido produto, no exercício de 2014, era de 13% (treze por cento);
- percebe-se que o erro na apuração do imposto devido em cada operação de entrada decorre da equivocada identificação do produto na tabela de cálculo, o que poderia justificar o pedido;
- não obstante a constatação do erro pela Impugnante na apuração do imposto, a questão central quanto ao pedido de restituição sob exame deve ser analisada sob a ótica da legitimidade para recebimento do *quantum* excedido;
- ocorre que, pela natureza do ICMS, é imperiosa a análise do caso à luz das disposições contidas no art. 166 do Código Tributário Nacional, no § 3º do art. 92 do Regulamento do ICMS (RICMS), e no art. 30 do RPTA (Decreto n.º 44.747/08);
- em que pese não figurar nos documentos fiscais como parte na relação jurídica, os adquirentes das mercadorias, consumidores finais, são elementos essenciais na análise do cabimento da restituição pleiteada, vez que, via de regra, são eles que suportam, no final da cadeia de circulação econômica do produto sujeito à tributação, o ônus do encargo financeiro, com a incorporação do imposto no preço final;
- 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 da Lei n.º 6.763/75 e da Lei Complementar n.º 87/96; e, em se tratando de tributo indireto a transferência do encargo é presumível, pois esse integra o preço final da mercadoria;
- destarte, para fazer *jus* à restituição, a Impugnante 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 esse devidamente autorizada a recebê-la;
- a Impugnante alega que não transferiu os encargos financeiros da exação aos destinatários, o que não restou comprovado nos autos, inequivocamente, não ter havido essa transferência;
- não há nos autos nenhuma prova de que a Impugnante não tenha transferido o encargo financeiro do ICMS recolhido, ou tenha a autorização dos adquirentes para pleitear a restituição;
- à peça impugnatória foi acostada apenas a planilha (fls. 1.724/1.734) com demonstração do cálculo do imposto devido e do recolhido, e apuração do montante pretendido a restituir, nada mais tendo sido acrescentado;
- assim, em obediência ao prescrito no art. 166 do Código Tributário Nacional e no § 3º do art. 92 do RICMS/02 e, tendo em vista a não comprovação de que a Impugnante tenha de fato assumido o encargo financeiro do valor recolhido indevidamente, somente com a autorização expressa de quem realmente suportou o ônus do tributo pago a maior é que se poderia reconhecer o direito à restituição pleiteada, o que não é o caso em exame.

Ao final, pede seja julgada improcedente a impugnação, mantendo-se o indeferimento do pedido de restituição.

**DECISÃO**

Compete à Câmara analisar a impugnação apresentada contra ato do Delegado Fiscal de Uberlândia que indeferiu o pedido de restituição apresentado pela ora Impugnante.

O indeferimento se deu, principalmente, com base na falta de comprovação de que a Impugnante teria assumido o encargo financeiro do imposto que quer ver restituído ou que, na hipótese de tê-lo transferido, está autorizada por quem o assumiu a receber o valor.

A Impugnante é uma empresa que apura o imposto devido pelo sistema normal conhecido como “Débito e Crédito”, tendo como atividade econômica principal o comércio varejista de equipamentos de telefonia, comunicação, informática, acessórios e administração de vendas.

Como destaca o próprio Fisco em sua manifestação, há nos autos a comprovação dos recolhimentos efetuados pela Impugnante, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, a título de ICMS/ST, na entrada em seu estabelecimento, no transcorrer do exercício de 2014, das mercadorias classificadas na NCM n.º 8517.12.31 – terminal portátil de telefonia celular.

Também não há dúvida de que a Impugnante aplicou, nas referidas operações, o percentual de 40% (quarenta por cento) de Margem de Valor Agregado (MVA) para fins de cálculo do valor do ICMS/ST a recolher a Minas Gerais, quando o correto seria a aplicação do percentual de 13% (treze por cento), conforme previsto na legislação vigente à época.

De fato, o percentual correto da Margem de Valor Agregado (MVA) para o produto classificado na NCM n.º 8517.12.31 (terminal portátil de telefonia celular), no exercício de 2014 era de 13% (treze por cento), conforme o disposto na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, com a redação dada pelo art. 2º, inciso IX e vigência estabelecida pelo art. 6º, inciso VI, ambos do Decreto n.º 44.625/07, com efeitos no período de 1º de outubro de 2007 a 31 de dezembro de 2015.

Pela análise dos autos é possível perceber que o erro na apuração do imposto devido em cada operação de entrada decorreu da equivocada identificação do produto na tabela de cálculo, com a aplicação do percentual de 40% (quarenta por cento) de Margem de Valor Agregado (MVA) previsto para o produto identificado no subitem 29.1.51 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, então vigente, que não corresponde ao produto comercializado, que está especificado no subitem 25.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, cujo percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) era de 13% (treze por cento), o que poderia justificar o pedido.

Contudo, não é esta a discussão dos autos, pois sobre esta matéria há concordância das partes.

Não obstante a constatação do erro da Impugnante na apuração do imposto, a questão central quanto ao pedido de restituição sob exame deve ser analisada sob a

ótica da legitimidade para recebimento do *quantum* excedido no qual reside o fundamento e a motivação do indeferimento do pedido inicial.

Neste sentido tem-se que os pedidos de restituição devem seguir as regras do art. 166 do Código Tributário Nacional e do art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08 – RPTA.

A possibilidade de restituição do indébito tributário é tratada nos arts. 165 e 166 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 165. 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 artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

.....  
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.

Em relação ao art. 165 do Código Tributário Nacional a Doutora Misabel Abreu Machado Derzi, ao atualizar recentemente a consagrada obra de Aliomar Baleeiro – Direito Tributário Brasileiro (12ª edição – Editora Forense), assim se expressa:

Não obstante, o direito à restituição, tendo havido pagamento voluntário de dívida inexistente, consagrado em norma de Direito Civil codificada, acarreta o ônus ao *solvens* de provar o erro, o que já causou profunda polêmica no Direito Tributário, a saber: “*àquele que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro*” (art. 877). Alerta ALIOMAR BALEEIRO para o fato de que a norma civil (destinada a proteger a autonomia da vontade, manifesta nas doações e contratos em geral) é inaplicável ao Direito Tributário, em que a compulsoriedade com a instituição *ex lege* do tributo é característica essencial das obrigações.

A matéria, no âmbito da legislação estadual, encontra disciplina no art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto n.º 44.747/08, a saber:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 30. A restituição de indébito tributário relativo a tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove havê-lo assumido, ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Verificando-se o art. 30, que, em verdade, contém a mesma regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, conclui-se pela necessidade do requerente demonstrar ter assumido o encargo do tributo ou, na hipótese de tê-lo transferido a terceiro, estar por este autorizado a receber a restituição.

Em sua impugnação a Defendente não apresentou declarações dos destinatários ou qualquer documento autorizando-a a receber o indébito, na forma ditada pelos dispositivos acima transcritos.

Ademais, em sua impugnação a Defendente também não apresentou provas de que assumiu o encargo do imposto.

À peça impugnatória foi acostada apenas a planilha (fls. 1.724/1.734) com demonstração do cálculo do imposto devido e do recolhido, e apuração do montante pretendido a restituir, nada mais tendo sido acrescentado.

Alega a Impugnante que não teria transferido o encargo, pois apenas se apercebeu do erro tempos após o ocorrido.

Este argumento, no entanto, não pode ser aceito, pois se a Impugnante não percebeu o erro, dadas as características do imposto, a conclusão é de que foi repassado o valor levado à tributação.

Neste ponto cabe a transcrição das lições de Hugo de Brito Machado, em sua obra Comentários ao Código Tributário Nacional – volume III, Editora Atlas, a saber:

Ao estabelecer que o sujeito passivo da obrigação tributária, aquele a quem se atribui o dever de pagar o tributo, pode cobrar o valor respectivo de terceiro, ou reter aquele valor na hipótese de fazer ao terceiro um pagamento, o legislador está criando a repercussão jurídica que, no plano jurídico, efetiva-se sempre. A repercussão econômica, assim, presume-se em face da repercussão jurídica. Daí por que o art. 166 do Código Tributário Nacional diz que a restituição, em se tratando de tributo em relação ao qual existe a repercussão jurídica, *somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la*. Em face da regra jurídica que autoriza a repercussão, presume-se que esta de fato aconteça, vale dizer, presume-se que efetivamente ocorra a repercussão econômica, de sorte que essa presunção só será afastada mediante prova em sentido contrário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Voltando ao texto do art. 166 do Código Tributário Nacional verifica-se que a expressão “ *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.*”, indica que a responsabilidade de provar o direito à restituição é de quem alega esse direito.

Veja-se ainda, diante da lição doutrinária retro transcrita, que o caso do ICMS é exatamente aquele em se presume que efetivamente ocorreu a repercussão econômica. Assim, apenas o detentor das informações econômicas pode promover a comprovação exigida pela norma.

Também não restou demonstrado nos autos que a Impugnante não tenha transferido os encargos financeiros da exação aos destinatários.

Desta forma, em obediência ao art. 166 do Código Tributário Nacional e, em face da não comprovação de que a Impugnante tenha de fato assumido o encargo financeiro do valor recolhido indevidamente e nem tenha apresentado autorização expressa de quem realmente suportou o ônus do tributo pago a maior não é possível reconhecer o direito à restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Maria Gabriela Tomich Barbosa.

**Sala das Sessões, 20 de julho de 2016.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**