

Acórdão: 23.033/18/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001383712-76  
Impugnação: 40.010145620-22  
Impugnante: Organizações Silva Eireli  
IE: 001879950.00-35  
Origem: DF/Governador Valadares

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR. Pedido de restituição fundado no recolhimento a maior do ICMS em razão de erro na inserção das alíquotas no *software* que controla a emissão de documentos fiscais pelo Emissor de Cupom Fiscal – ECF, nas vendas de mercadorias em seu estabelecimento. Restando comprovado nos autos que houve a transferência do encargo financeiro aos adquirentes das mercadorias, e inexistindo prova de que a Requerente estivesse autorizada por estes a receber a restituição, correto o indeferimento do pedido, com base no art. 166 do CTN.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 04/12, a restituição dos valores pagos a maior, relativamente ao ICMS, referente aos exercícios de 2013 e 2014, ao argumento de que teria ocorrido erro na especificação das alíquotas relativas às mercadorias vendidas no estabelecimento, no *software* que controla a emissão de documentos fiscais pelo Emissor de Cupom Fiscal – ECF autorizado para uso no estabelecimento.

Colaciona aos autos planilha demonstrativa mensal com o cálculo da diferença do ICMS recolhido indevidamente, em razão do erro, na aplicação da alíquota vigente à época das saídas das mercadorias, no ECF. Apresenta os valores do indébito que entende devidos, com fulcro nas disposições dos arts. 165 e 166 do CTN, informa que promoveu a substituição do SPED e das DAPI's do período e, ao final, requereu: a) a acolhida das retificações das declarações de apuração mensal do tributo; b) a compensação dos valores apurados com débitos futuros; e, c) orientação para o ajuste da declaração de janeiro de 2015, atualmente inconsistente, em virtude do saldo apresentado no final do exercício de 2014, após as retificações.

Em despacho de fls. 982/984, o Delegado da DFT/Teófilo Otoni indeferiu o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 989/1001, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 1941/1946.

**DECISÃO**

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos a maior, relativamente ao ICMS, referente aos exercícios de 2013/2014, ao argumento do cadastramento de alíquotas no ECF, incidentes sobre os valores das vendas de mercadorias no estabelecimento, em percentuais superiores aos previstos na legislação vigente à época dos fatos geradores.

Imperioso registrar, a incompetência desse órgão julgador acerca das questões relativas às substituições das Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) e das transmissões do SPED/SINTEGRA, com seus respectivos ajustes. Como se observa da lide, a Impugnante promoveu os ajustes que entendeu corretos e necessários e solicitou orientação à Fiscalização sobre a metodologia a ser empregada para a transposição do saldo apurado no período corrigido para o subsequente, sem contudo, haver exação fiscal relacionada aos atos de correção, esta passível de análise por esse Conselho de Contribuintes.

Ainda, a inexistência nos autos qualquer contestação fiscal acerca dos valores apurados como pagamento indevido, cabendo assinalar, a propósito, que a ora Impugnante instruiu o pedido com planilhas demonstrativas dos valores do ICMS pago a maior em razão do erro na atribuição das alíquotas relativas às operações, pelo que tal fato foi considerado incontroverso.

Também inconcusso, que a matéria dá suporte ao pedido de restituição do indébito e encontra amparo na legislação tributária no art. 28 e parágrafo único do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), nos seguintes termos:

Art. 28. O pedido de restituição de indébito tributário depende de requerimento do interessado, protocolizado na Administração Fazendária ou no Núcleo de Contribuintes Externos do ICMS/ST a que estiver circunscrito, indicando as informações relativas ao recolhimento indevido e, sempre que possível, o valor a ser restituído.

Parágrafo único. Para os efeitos do disposto neste artigo, o interessado instruirá o requerimento com:

I - cópia do comprovante do recolhimento indevido, se for o caso;

II - documentos necessários à apuração da liquidez e certeza da importância a restituir.

Em especial, a questão sob exame restringe-se a dois específicos temas: 1) à matéria puramente de direito, mais especificamente, no tocante à legitimação ativa da ora Impugnante para pleitear a restituição com base no disposto no art. 166 do CTN; e, 2) nas demonstrações de que a carga tributária não teria sido repassada a terceiros, carregadas aos autos com a Impugnação.

No pleito erigido pela Impugnante, relativamente à matéria de direito, foram alçados como embasamento legal os arts 165 e 166 do CTN, que assim rezam:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

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.

Nesse compasso, há de se considerar, que 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:

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

Dessa forma, por se tratar o ICMS de um imposto indireto – que repercute economicamente no consumidor, contribuinte de fato, 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, nos termos da legislação posta.

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou em duas súmulas, nos seguintes termos:

SÚMULA 71 – EMBORA PAGO INDEVIDAMENTE, NÃO CABE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO INDIRETO.

SÚMULA 546 – 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.

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”

(...)

O CTN está rigorosamente correto. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por isso mesmo, 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.”

E, ainda, sobre a matéria, ressalta Célio Lopes Kalume (ICMS Didático, Editora Del Rey, BH, 2011):

“(...) a restituição do indébito somente pode ser deferida mediante autorização das pessoas que suportaram o ônus da tributação excessiva: os consumidores. (...)

Válida, integralmente, a lição de Paulo de Barros Carvalho:

Estamos em que, se não há fundamento jurídico que ampare o Estado, no caso de haver recebido valores indevidos de contribuintes que transferiram o impacto financeiro a terceiros, também não há justo título para

estes, os sujeitos passivos que não provaram haver suportado o encargo, possam predicar a devolução. E na ausência de títulos de ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado”.

Assim, em obediência ao prescrito no art. 166 do Código Tributário Nacional c/c o § 3º do art. 92 do RICMS/02, aliada à não comprovação de que a Impugnante assumiu o encargo financeiro do valor 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.

No intuito de comprovar o não repasse do encargo financeiro ao adquirente, a Impugnante trouxe aos autos tabelas, demonstrativos e conceitos contábeis sobre custos e margens de agregação. Com o compêndio, objetiva levar ao convencimento de que no preço praticado nas suas vendas não houve imposto repassado ao consumidor e, por consequência, amargou prejuízos no período analisado.

Em manifestação, após análise desses esclarecimentos apresentadas na peça de impugnação, a Fiscalização emitiu o seguinte entendimento:

Assim sendo, por todas as demonstrações já apresentadas, o fisco mantém o entendimento já esposado no indeferimento de fls. 973/975 porque o impugnante, por mais que trouxesse conceitos contábeis e fórmulas, não logrou êxito em comprovar que não repassou o valor do tributo ao preço final. Condição esta, fundamental para que lhe seja assegurado o direito à restituição.

E não há de ser outro o entendimento. Por mais que se pondere sobre as narrativas da defesa sobre a precariedade na contabilização de custos no período de referência, a validade das fórmulas e preceitos contábeis empregados nas demonstrações e no prejuízo financeiro auferido, não se vislumbra a comprovação necessária capaz de suplantar a motivação do indeferimento do pedido no formato construído pela Fiscalização.

A matemática engendrada para a descaracterização do repasse dos valores tributários nos preços de venda das mercadorias não surtiu os efeitos desejados. Como bem salientou a Fiscalização em sua manifestação, *“Neste preço de venda, com base na taxa de marcação, infere que suas vendas ficaram abaixo, em mais de 80%, dos valores ideais. Pela taxa de marcação calculada pelo impugnante, o agregado deveria ter sido 257%, o que, particularmente, assusta essa conclusão a que se chegou;”*.

Notório que a prática mercadológica de marcação de preços leva em conta todas as variáveis de custos, dentre elas os impostos e em especial, como norte, os valores concorrenciais da praça comercial de atuação. Pouco lógico e razoável, supor uma defasagem de margem de agregação de tamanha monta sem o encerramento das atividades por incapacidade financeira.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se depreende das planilhas com amostragem da composição dos preços dos produtos vendidos, trazida pela defesa às fls. 994 e 997/998, para todas as mercadorias há agregação de margem de lucro sobre o valor de aquisição, parcela esta que permite a existência do quinhão tributário indevidamente calculado. Não bastasse isso, no custo de aquisição estão embutidos os impostos e como o valor de venda não os declinou, foram no mínimo repassados ao consumidor final. Sem mencionar a grande quantidade de produtos sujeitos ao recolhimento antecipado do ICMS, por substituição tributária, portanto, com a tributação composta até o consumo.

Ademais, não seriam as incongruências detectadas na apuração contábil dos custos, com ou sem a correção das alíquotas, a prova capaz de elidir a parcela representativa do imposto na composição do preço de venda das mercadorias praticado no período referenciado.

Nas operações acobertadas por cupons fiscais emitidos por ECF é princípio lógico que o contribuinte de direito tenha embutido e, portanto, recebido o tributo do contribuinte de fato no ato da comercialização das mercadorias. E, assim sendo, caberia a comprovação de que o adquirente não teria suportado esse ônus e/ou autorizou o interessado a ser restituído em seu nome.

No caso dos autos, não se tem qualquer prova do atendimento das condições reguladas pela legislação vigente, portanto, não há como ser deferida a 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 do signatário, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor), Cindy Andrade Moraes e Lilian Cláudia de Souza.

**Sala das Sessões, 07 de agosto de 2018.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator**