

Acórdão: 23.143/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.000732500-62
Impugnação: 40.010138654-04
Impugnante: Eletromar Móveis e Eletrodomésticos Ltda.
IE: 002256139.01-36
Proc. S. Passivo: Renato Melón/Outro(s)
Origem: DF/Contagem

EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título de ICMS/ST, em virtude da utilização da alíquota do tributo maior que a efetivamente devida para o cálculo do imposto. Pedido fundamentado no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.6” do RICMS/02. Entretanto, 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.

Impugnação improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02/09, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/ST, referente ao período compreendido entre novembro de 2013 e novembro de 2014, ao argumento de utilização da alíquota do tributo maior que a efetivamente devida para o cálculo do imposto. Segundo informa, aplicou a alíquota de 18% (dezoito por cento) em desacordo com o previsto no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.6” do RICMS/02, que estabelece a alíquota de 12% (doze por cento).

O Delegado da DF/Contagem, com base no parecer fiscal de fls. 33 indeferiu o pedido, mediante despacho de fls. 72.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por sua procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 77/83, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 139/143.

A 3ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 168, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 172/173.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 180/186.

A 3ª Câmara de Julgamento exara novo despacho interlocutório às fls. 189, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 193/194.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 313/315.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise da impugnação apresentada contra o indeferimento do pedido de restituição do ICMS recolhido a título de substituição tributária, referente ao período de novembro de 2013 a novembro de 2014, ao argumento de utilização da alíquota do tributo maior que a efetivamente devida para o cálculo do imposto. Segundo informa, aplicou a alíquota de 18% (dezoito por cento), ao invés da alíquota de 12% (doze por cento), estabelecida no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.6” do RICMS/02.

Importante ressaltar de início, a concordância entre as partes em relação ao equívoco na eleição da alíquota do ICMS a aplicar sobre a base de cálculo do ICMS incidente nas operações sob enfoque, que é de 12% (doze por cento), na forma do disposto no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.6” do RICMS/02, enquanto a requerente utilizou a de 18% (dezoito por cento).

A Requerente alega, em síntese, que houve equívoco da Fiscalização ao indeferir seu pedido com base no disposto no art. 166 do CTN, no art. 92, § 3º do RICMS/02 e nos arts. 15 e 30 do RPTA. Entende que sua atividade operacional de venda, consistente na remessa de mercadorias para revendedores por preço tabelado pela indústria, e assim o capacitaria a pedir a restituição do indébito.

Aduz que, neste caso, ele é o contribuinte de fato, ou seja, aquele que suportou o ônus financeiro, uma vez que é responsável pelo pagamento do tributo pelo preço de tabela. Assim, o “terceiro”, referido no art. 166 do CTN não foi nem o revendedor e muito menos o consumidor final.

Acrescenta, que foi aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento) e a MVA ajustada de 21,27% (vinte e um inteiros e vinte e sete décimos por cento) em todas as NF de entrada, quando o correto seria a alíquota de 12% (doze por cento) e MVA de 13% (treze por cento), nos termos do art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.6” do RICMS/02.

A Fiscalização assim esclarece a matéria em sua manifestação à fl. 139 nos autos:

Em 30/03/2017 a Impugnante foi intimada a apresentar tabelas de preços e esclarecimentos sobre o pedido de restituição, para análise fiscal com fulcro nos art. 15 e 30 do RPTA e artigo 166 do Código Tributário Nacional – CTN. (fl. 35).

Em análise preliminar, verificou-se que os arquivos eletrônicos do contribuinte não estavam de acordo com o disposto na legislação. Dessa forma, em 07/04/2015, em reunião realizada com o contador foi dado um prazo para regularizar o SPED, devido à diferença dos códigos de produtos idênticos nos arquivos de entradas e de saídas.

Ressalte-se que as referidas incorreções nos arquivos eletrônicos do Impugnante impediram a correta

análise fiscal, resultando no apontamento de grandes quantidades de entradas, saídas e estoque de mercadorias desacobertas, quando do levantamento quantitativo financeiro diário – LEQFID.

Importante frisar, que na citada reunião, foi esclarecido ao contribuinte que 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 teria 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.

De fato, a matéria dá suporte ao pedido de restituição do indébito que encontra-se previsto 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.

E, versando sobre pedido de restituição de indébito, aplicam-se as disposições constantes no art. 36 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, que prevê o cabimento de impugnação ao Conselho de Contribuintes na hipótese de indeferimento do pedido apresentado pelo contribuinte, com a instauração do contencioso administrativo, *in verbis*:

Art. 36. Do indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário cabe impugnação ao Conselho de Contribuintes.

Também, é cediço a ocorrência de erro na especificação da alíquota de 18% (dezoito por cento) aplicada nas vendas dos produtos sabão em barra, conforme previsto no art. 42, inciso I, alínea “b”, subalínea “b.6” do RICMS/02, a saber:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - nas operações e prestações internas:

(...)

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2015 - Redação original:

b.6) produtos da indústria de informática e automação relacionados na Parte 3 do Anexo XII;”

Como visto, a Impugnante alega que, por um lapso, foram emitidas notas fiscais em situação que se enquadra à norma legal supratranscrita, com destaque do ICMS à alíquota de 18% (dezoito por cento), resultando em recolhimento a maior do imposto.

Entretanto, há de ser considerado, 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: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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

Assim, correto o entendimento da Fiscalização, de que “(...) a questão central quanto ao pedido de restituição sob exame deve ser analisada sob a ótica da legitimidade para recebimento do *quantum* excedido. É imperioso que a Impugnante demonstre ter assumido o encargo do tributo ou, na hipótese de tê-lo transferido a terceiro, estar por este autorizado a receber a restituição.”.

Imperioso trazer à baila a legislação que rege a matéria:

CTN

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

RICMS/02

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.

(...)

§ 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.

RPTA

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.

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 Nº 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 d ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado”.

A Impugnante aduz que é franqueada/revendedora dos produtos da marca do fabricante e deve rigorosamente seguir todas as cláusulas previstas no contrato de revenda dos produtos, inclusive, respeitar os valores tabelados pela fornecedora para a venda dos aparelhos.

Como visto alhures, a empresa foi intimada a apresentar as referidas tabelas e a corrigir seus arquivos eletrônicos no SPED/SINTEGRA, para que a Fiscalização auditasse os documentos fiscais por ela emitidos e chegasse ao montante do indébito.

Contudo, mesmo retransmitindo os arquivos com as correções que considerou necessárias, não logrou êxito em permitir a auditoria fiscal. Segundo consta nos autos, permanecem diferenças inexplicadas que não asseguram a lisura necessária para a realização das rotinas fiscais indispensáveis ao caso.

Na busca da verdade material e da solução do impasse, vislumbrando atingir meio de prova contundente com os dados dos documentos e recolhimentos efetuados pela envolvida, essa 3ª Câmara de julgamento exarou dois despachos interlocutórios para que a Impugnante trouxesse aos autos planilhas que identificassem as operações por equipamentos adquiridos e vendidos, seus valores e as diferenças de tributação a restituir.

A Impugnante apresentou em atendimento ao primeiro despacho interlocutório, documentação insuficiente para a identificação necessária a análise e elucidação do caso pela Câmara sem a utilização dos arquivos eletrônicos. Foi dada a segunda oportunidade, ou seja, reiterado o pedido de esclarecimento do pleito com a vinculação dos aparelhos vendidos, os documentos fiscais emitidos, a base de cálculo utilizada e os valores recolhidos a título de ICMS.

Em minuciosa auditoria nos arquivos e documentos apresentados nas duas medidas interpostas pela 3ª Câmara, a Fiscalização manifesta e conclui o seguinte:

“O Extrato da Decisão do CC/MG (fl.189) determina que a impugnante atenda especificamente ao despacho interlocutório de fls. 168, de forma a demonstrar didaticamente a relação de notas fiscais de entrada e saída por produto, com seus respectivos códigos, em planilha consolidada explicativa e conclusiva.

O Extrato da Decisão do CC/MG (fl.168) determina que a impugnante traga aos autos planilha (no singular) contendo para cada produto (item da NF) para o qual o contribuinte alega recolhimento a maior e requer restituição de ICMS/ST indevido, inserido dentro de sua respectiva nota fiscal, o número da nota fiscal de entrada, o código do produto utilizado no SPED e do IMEI, o número da nota fiscal de saída deste produto e a comparação entre os valores de entrada e saída deste produto demonstrando a coerência com as alegações da impugnação.

O CC/MG determina que a impugnante demonstre de forma clara e inequívoca como se chega ao valor da restituição pleiteada. O CC/MG solicita que a impugnante cruze informações de seus próprios bancos de dados, sendo estes de conhecimento da SEF/MG (ex: SPED) ou não (ex: códigos de produtos do fornecedor e do IMEI) e informe em uma planilha única e consolidada como se chega ao valor da restituição pleiteada. Esta planilha deve informar:

- a) os números de todas as notas fiscais relativas às quais o contribuinte alega recolhimento a maior de ICMS/ST;
- b) os códigos dos produtos utilizados no SPED e do IMEI, para cada um dos itens (produtos) os quais o contribuinte alega recolhimento a maior de ICMS/ST,

de cada número de nota fiscal, conforme informado na letra a);

c) os números das notas fiscais de saída de cada um destes itens (produtos), com a comparação entre os valores de entrada e saída, conforme “TABELAS SAMSUNG” do período, demonstrando coerência com as alegações da impugnação, sendo todos estes dados para cada produto.

A requerente havia apresentado anteriormente planilha (fl. 06 a 09) na qual relacionava o valor do ICMS que alegava ter sido recolhido a maior, no entanto esta planilha era por NF, sem especificar relativamente a quais produtos (itens da NF) se referiam a restituição pleiteada.

(...)

Portanto, mesmo com a substituição dos arquivos eletrônicos (SPED), do período para o qual se pleiteia a restituição (Na data deste parecer a última transmissão havia sido em 08/10/2015) não foi regularizada a situação das entradas, saídas e estoque desacobertos. Ressalte-se, ainda, que alguns itens se tratam de mercadorias não perfeitamente identificáveis e a Impugnante não tomou nenhuma atitude na regularização das divergências apuradas, portanto, sujeitas ainda à apuração do valor devido e autuação das irregularidades encontradas.

Desta forma, considerando as irregularidades verificadas e mantidas no LEQFID, não é possível reconhecer o direito à restituição pleiteada.

Por fim, entendo que a Impugnante não cumpriu a determinação do despacho interlocutório do CC/MG (fl. 189 e 168), pois não apresentou todas as informações intimadas e principalmente não apresentou as informações de seus diversos bancos de dados de forma cruzada e consolidada em uma planilha, de modo que tornasse exequível a verificação pelo Fisco, dificultando ou quase impedindo a ação fiscal.”

O Fisco constatou, com muita propriedade, o não atendimento do pleito por parte da Impugnante em nenhuma das duas medidas disponibilizadas pela Câmara, desperdiçando as oportunidades de comprovar a alegada assunção do ônus tributário com o equívoco cometido na definição da alíquota do ICMS nas operações.

Considerando a impossibilidade de aferição do valor real do indébito, via arquivos eletrônicos, disponibilizados com irregularidades no Sintegra, e o não atendimento das propostas dos dois despachos interlocutórios, incontroverso o posicionamento fiscal de indeferimento do pedido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao pedido de perícia solicitado pela Impugnante, ela se mostrou desnecessária tendo em vista os elementos dos autos, razão pela qual não foi deferida.

Assim, em obediência ao prescrito no art. 166 do Código Tributário Nacional e no § 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 caso dos autos, não se tem qualquer prova do atendimento das condições relatadas, 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, 28 de novembro de 2018.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

D