

Acórdão: 23.440/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001462158-73  
Impugnação: 40.010148556-58  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 037000218.11-20  
Proc. S. Passivo: Priscila de Oliveira Santos Pinto/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título de ICMS/ST, em virtude de recolhimento à maior do tributo pela incorreta aplicação de parâmetros tributários no cálculo do imposto devido. Pedido fundamentado no art. 24, inciso II do Anexo XV do RICMS/02. Entretanto, não restou configurado nos autos que a Requerente assumiu o encargo financeiro ou demonstrou estar expressamente autorizada a pedir a restituição por aquele que o suportou, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN c/c art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA. Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02/04, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/ST, referente ao período de 01/05/14 a 31/12/14, ao argumento de incorreta aplicação de parâmetros tributários no cálculo do imposto devido.

A Fiscalização propõe o indeferimento do pedido de restituição, conforme Parecer de fls. 21/24.

O Delegado Fiscal, em Despacho de fls. 25, indeferiu o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 26/31, acompanhada dos documentos de fls. 32/40, com os argumentos infra elencados:

- informa que realizou operações de transferências de mercadorias, entre seus estabelecimentos localizados no estado de Minas Gerais, utilizando parâmetros indevidos que refletiram no montante do ICMS/ST a ser recolhido aos cofres mineiros;
- reitera que não ocorreu repercussão econômica do encargo financeiro do tributo ou autorização de terceiro a quem pudesse sê-lo transferido;
- enfatiza que o repasse econômico somente poderia ocorrer em operação posterior, quando da efetiva venda da mercadoria;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- entende que nas transferências do centro de distribuição para os estabelecimentos de Minas Gerais, não há margem de lucro aplicada na precificação dos produtos transferidos, uma vez que o preço de venda permanece inalterado;
- assevera que suportou integralmente o ônus tributário ao recolher o imposto em questão de forma antecipada e definitiva;
- aponta a prática de preços de venda ao consumidor, com valores semelhantes em diferentes regiões do país;
- discorda do entendimento doutrinário que atribui ao ICMS natureza de tributo indireto;
- requer o deferimento do pedido de restituição.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 42/53, refuta as alegações da Defesa e ratifica o indeferimento do pedido de restituição.

---

### **DECISÃO**

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/ST, referente ao período de 01/05/14 a 31/12/14, ao argumento de que realizou operações de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos localizados no estado de Minas Gerais utilizando parâmetros tributários indevidos que refletiram no montante do valor do ICMS/ST a ser recolhido aos cofres mineiros.

A Fiscalização entendeu que não houve comprovação da repercussão econômica, considerando que os valores das mercadorias comercializadas eram os mesmos em todos os períodos, especialmente após a Emenda Constitucional nº 75/13 – a qual incluiu a imunidade supracitada na Carta Magna.

Esclarece ainda o Fisco que o legislador constituinte, ao formatar o ICMS, teve como certa a translação do gravame para o consumidor final. Dessa forma o ICMS é tributo indireto em sua gênese.

Nesse diapasão, pertinente tecer algumas considerações sobre a natureza indireta do ICMS e o instituto da repercussão econômica.

O ICMS é tributo de caráter indireto, ou seja, na circulação das mercadorias passíveis de sua incidência, tendo em vista a composição da cadeia comercial, bem como o princípio da não-cumulatividade, o valor do tributo é incluído no preço final do produto.

Diante disso, a repercussão tributária é a transferência do encargo financeiro oriundo do tributo, para o próximo consumidor na cadeia de consumo. Esse fenômeno é facilmente identificado nos tributos indiretos, conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coelho:

“Todavia, há um rol de impostos “indiretos ou “de mercado que muita vez passam despercebidos ao consumidor de mercadorias e serviços em função do

fenômeno financeiro da “repercussão ou “translação dos encargos fiscais. Quem recolhe o imposto, isto é, o “contribuinte de jure, necessariamente não é quem suporta financeiramente o encargo financeiro, e sim o “contribuinte de fato”. Muita gente desconhece que, ao comprar uma gravata, um sapato, uma camisa, um gênero alimentício, uma geladeira, está pagando ICMS e, quiçá, IPI. Assim, a repercussão econômica é o fenômeno econômico que permite passar ao consumidor todo o custo da atividade econômica.

Dessa forma, há de se distinguir o Contribuinte de fato do Contribuinte de direito, sendo aquele quem arca de fato com o valor do tributo que é incluído no valor da mercadoria – sem a respectiva distinção, enquanto o Contribuinte de direito é aquele que efetivamente recolhe o valor do tributo aos cofres públicos.

Registra-se, por oportuno, que é assegurado ao Contribuinte de direito a restituição dos valores recolhidos a título do pagamento do tributo indireto, caso não ocorra a respectiva repercussão, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN, examine-se:

CTN

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.

Na mesma diretriz, o RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, disciplina o Processo de Restituição de Indébito Tributário e relaciona a forma e os requisitos que o interessado deve ter para realizar o seu pedido, ao teor do art. 30 do citado dispositivo regulamentar:

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.

Oportuno reiterar, que a restituição de valores pagos indevidamente pelo Contribuinte de direito, a título de ICMS, somente poderá ser deferida se este comprovar a assunção do ônus do tributo, por meio de documentos fiscais ou da sua escrituração contábil, ou, caso tenha transferido tal ônus, demonstrar que está autorizado pelo contribuinte de fato a reclamar a restituição.

Lado outro, impossível o ressarcimento, sob pena de compactuar com o enriquecimento sem causa do Contribuinte de jure, em detrimento do Contribuinte de fato. Leciona Sacha Calmon Navarro Coelho:

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.

O CTN está rigorosamente certo. 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 a 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.

Pertinente salientar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ e o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais - CCMG compartilham o mesmo entendimento, conforme jurisprudência infra transcrita:

STJ – RESP 1250232 PR 2011/0092654-1

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE.

1. HIPÓTESE EM QUE O TRIBUNAL DE ORIGEM RECONHECEU QUE A LEGISLAÇÃO LOCAL ADMITIA A RESTITUIÇÃO DE ICMS EM CASO DE OPERAÇÃO A MENOR, NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, À ÉPOCA DOS FATOS. OCORRE QUE NÃO SE COMPROVOU QUE OS IMPETRANTES HAJAM ASSUMIDO O ÔNUS ECONÔMICO OU QUE TENHAM AUTORIZAÇÃO DE QUEM SOFREU O IMPACTO DO INDÉBITO, O QUE IMPEDE A REPETIÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 166 DO CTN.

3. A MAIS RECENTE JURISPRUDÊNCIA DO STJ, CONSOLIDADA EM AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO, RECONHECE A APLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN NOS CASOS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE.

(...)

5. DE FATO, A VENDA DA MERCADORIA A PREÇO MENOR QUE O PRESUMIDO PARA FINS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO FAZ CONCLUIR QUE O ÔNUS ECONÔMICO DO TRIBUTO TENHA SIDO SUPORTADO PELO ALIENANTE, COMO SUSTENTAM OS RECORRENTES. A REDUÇÃO DO PREÇO PODE TER SIDO CAUSADA POR DIVERSOS MOTIVOS, COMO DIMINUIÇÃO DE CUSTOS OU ESTREITAMENTO DA

MARGEM DE LUCRO POR CONTA DA CONCORRÊNCIA ACIRRADA. ISSO NÃO SIGNIFICA QUE O MONTANTE DO ICMS COBRADO NÃO TENHA SIDO REPASSADO AO CONSUMIDOR.

6. NA VERDADE, A DIFICULDADE, PRATICAMENTE IMPOSSIBILIDADE, DE SE COMPROVAR QUEM ASSUMIU O ENCARGO ECONÔMICO DO TRIBUTO INDIRETO OCORRE EM QUALQUER SISTEMÁTICA, DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA OU NÃO.

INQUESTIONÁVEL É A OPÇÃO LEGISLATIVA DE IMPOR AO CONTRIBUINTE DE DIREITO ESSE ÔNUS PROBATÓRIO, NOS ESTRITOS TERMOS DO ART. 166 DO CTN.

7. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

(STJ, RESP 1250232/PR, REL. MINISTRO HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 05/03/2013, DJE 26/06/2013)

CC/MG - ACÓRDÃO: 21.473/17/2ª

EMENTA RESTITUIÇÃO – ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO FUNDADO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO INDEVIDAMENTE TENDO EM VISTA QUE AS OPERAÇÕES COM DEFENSIVOS TERIAM DIREITO À ISENÇÃO DE ICMS, NOS TERMOS DO ITEM 4, PARTE 1, ANEXO I, DO RICMS/02, E FORAM LEVADAS À TRIBUTAÇÃO. CONTUDO, PARA QUE A RESTITUIÇÃO SEJA CONCEDIDA E NECESSÁRIA A COMPROVAÇÃO DO VALOR EXATO DO RECOLHIMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO, NOS TERMOS DO ART. 28, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO II DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS (RPTA) BEM COMO O CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DISCIPLINADOS PELO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN), O QUE NÃO RESTOU DEMONSTRADO NOS AUTOS. NÃO RECONHECIDO O DIREITO À RESTITUIÇÃO PLEITEADA. IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

No caso em exame, a Requerente, embora tenha apresentado em mídia digital (fls. 13) o relatório das notas fiscais e os próprios documentos, não comprovou de forma inequívoca a não repercussão econômica do tributo, de modo que não há como sustentar que arcou com o ônus tributário do ICMS/ST sem que tenha repassado tal valor na composição do preço da mercadoria, refletindo-o diretamente no consumidor final.

Dessa forma, o Contribuinte não cumpriu as exigências legais previstas no art. 166 do CTN e tampouco da legislação mineira, não demonstrando a não repercussão econômica do ICMS/ST recolhido.

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

Diante disso, não reconhecido o direito à restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leandro Daumas Passos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

**Sala das Sessões, 31 de outubro de 2019.**

**Mariel Orsi Gameiro**  
**Relatora**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

CS/D