

Acórdão: 23.445/19/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.000744221-51  
Impugnação: 40.010144940-51  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 702000218.02-52  
Proc. S. Passivo: Alice Miranda Armond Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/Juiz de Fora

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - RECOLHIMENTO A MAIOR.** Devidamente comprovado o recolhimento em duplicidade do ICMS e que não ocorreu a transferência do encargo financeiro em dobro aos adquirentes, não se aplica o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, sendo legítimo o direito à restituição do valor comprovadamente recolhido em duplicidade ao Tesouro Estadual, a título de substituição tributária, quando constar para o item como justificativa a expressão, “PRODUTO NÃO SUJEITO A ST NO PERÍODO VERIFICADO”.

**Impugnação parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme petição de fls. 02/03, assim como documentos e mídia eletrônica anexos às fls. 4/8, a restituição de importância paga a título de ICMS, relativa a imposto que entende ter sido recolhido em duplicidade aos cofres públicos estaduais, no exercício de 2012.

A Delegacia Fiscal de Juiz de Fora, mediante Despacho de fls. 15, defere parcialmente o pedido, fundamentado no Parecer Fiscal de fls. 09/10, assim como documentos e mídia eletrônica anexos às fls. 11/14.

Inconformada com a decisão, a Requerente, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, apresenta Impugnação às fls. 19/24, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 36/43.

A 3ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 51, que resulta na Manifestação da Fiscalização às fls. 66/67 e juntada de mídia eletrônica de fls. 68.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 72/78.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às fls. 89/92.

A 3ª Câmara de Julgamento determina a realização de nova diligência e exara Despacho Interlocutório às fls. 98, que resulta nas Manifestações da Fiscalização

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

às fls. 100/102 com juntada de mídia eletrônica às fls. 103, e, da Impugnante às fls. 109/115 com CD-RW apensado às fls. 116.

Por derradeiro, a Fiscalização, novamente, manifesta-se às fls. 117/121.

### **DECISÃO**

A matéria em exame trata de pedido de restituição de importância paga a título de ICMS, relativa a imposto que entende a Impugnante ter recolhido em duplicidade aos cofres públicos estaduais no exercício de 2012.

Depreende-se dos autos, a concordância entre as partes da existência de denúncia espontânea elaborada pela Impugnante, em conformidade com entendimento formatado pela Fiscalização, relativamente à entrada de mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, sendo no mesmo ato, promovido o estorno dos créditos originalmente apropriados.

Paralelamente, no entanto, as saídas de tais produtos ao consumidor final foram regularmente tributadas nos equipamentos Emissores de Cupom Fiscal - ECFs com a alíquota de 18% (dezoito por cento), uma vez cadastrados como se tributação normal sobre eles incidissem.

Assim, até a alteração do citado cadastro, o ICMS foi recolhido na entrada por substituição tributária e, na saída da mercadoria por meio da apuração normal pelo sistema de débito e crédito, razão pela qual se requer a devolução dessa última parcela.

Para a Fiscalização, apesar de propor o deferimento parcial do pleito, deveria prevalecer o indeferimento, com fulcro no art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA e no art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN, que tratam da repercussão do encargo financeiro do tributo ao adquirente do produto.

Assim se posiciona o Fisco na sua manifestação nos autos, quanto ao tema:

Ocorre, outrossim, que o citado art. 166 faz menção aos tributos que "por sua natureza" comportem a translação do respectivo encargo financeiro. São estes, portanto, apenas os tributos que pela sua própria configuração jurídica (constitucional e legal) admitem a repercussão. Noutra dizer, tributo indireto não é qualquer um passível de translação, mas tão-somente aquele que pelo seu regramento legal comporte a transferência do ônus correspondente a um terceiro. Não se trata, aqui, de averiguar a repercussão apenas econômica (viável em qualquer espécie de exação), que nada interessa ao Direito Tributário, mas, sim, a repercussão jurídica, que decorre da própria lei que disciplina o tributo.

Neste sentido, é o ICMS o tributo indireto por excelência.

Quando o legislador constituinte formatou este tributo, teve como certa a translação do gravame para o consumidor final.

Assim, por se tratar de imposto indireto, aplica-se ao ICMS a regra antes exposta, inserta no art. 166 do CTN. Destarte, 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, através 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. Não sendo assim, impossível o ressarcimento, sob pena de compactuar com o enriquecimento sem causa do contribuinte de jure, em detrimento do contribuinte de fato.

(...)

Portanto, apenas para concluir, ressaltamos que pelos motivos expostos inicialmente nesta Manifestação, nosso entendimento inicial seria pelo INDEFERIMENTO TOTAL dos valores pleiteados, porém, em virtude de decisões anteriores favoráveis ao Contribuinte em processos semelhantes, sob o risco de ver autorizados valores que nada tem a ver com a motivação real da Impugnante, qual seja, a restituição do ICMS destacado erroneamente em saídas de mercadorias que foram adquiridas sob o regime de substituição tributária e que, por consequência, conforme o seu entendimento, estaria o imposto sendo pago em duplicidade, fomos obrigados a analisar o pedido em sua totalidade. Assim, em nossa análise só foram consideradas passíveis de restituição as mercadorias que foram adquiridas com substituição tributária e aquelas que embora não tivessem sido adquiridas com Substituição Tributária, estavam sujeitas a esse Regime e fizeram parte da Denúncia Espontânea de nº 05.000282736.31 de 08/08/2017 e, portanto, tiveram o seu imposto recolhido naquele momento. Em contrapartida, por consequência, mercadorias não sujeitas à Substituição Tributária ou até sujeitas à ST, mas que por algum motivo foram adquiridas sem a ST destacada e não fizeram parte da Denúncia ora destacada, foram por motivos óbvios excluídos da análise.

Imperioso esclarecer preliminarmente a questão, mesmo não sendo a tese utilizada pela Fiscalização para o indeferimento parcial do pedido, pois, não há de se restar ambiguidades sobre o entendimento dos julgadores que com ela comungam.

Considerando que o presente PTA trata de pedido de restituição de tributo comprovadamente pago em duplicidade, o cerne da questão posta pelo Fisco cinge-se em discutir se há necessidade de se exigir a autorização do contribuinte “de fato” para se promover a restituição ao contribuinte de direito, a teor do disposto no art. 166 do CTN.

Apesar da complexidade que o tema relativo à restituição de tributos encerra no estudo do Direito Tributário, a doutrina especializada é praticamente unânime em afirmar que o Código Tributário Nacional acolheu no campo do Direito Tributário conceito tradicionalmente adotado pelas Ciências das Finanças e da Economia para classificar os tributos em indiretos ou diretos, na medida em que os respectivos encargos financeiros sejam ou não suportados pelos chamados contribuintes de fato ou de direito.

É que, em última análise, o encargo financeiro relativo a todos os tributos nas regras de mercado é direta ou indiretamente repassado aos adquirentes dos bens, mercadorias e serviços, não obstante a ausência de um critério seguro para se definir juridicamente quais são os tributos “*que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro*”.

Nesse sentido, o magistério de Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário – 9ª ed., Forense, RJ, 2006, 2ª t., p. 815/817), para quem:

“(....) a teoria da translação do ônus fiscal, bem estudada em seu aspecto econômico na Ciência das Finanças, é extremamente complexa. Os financistas são unânimes na assertiva de que todos os tributos incidentes sobre organizações econômicas, inclusive o imposto de renda e os patrimoniais, são trasladáveis mediante o mecanismo dos preços e dos contratos. De igual modo, muita vez, as condições de mercado, estruturais ou conjunturais, forçam os agentes econômicos ao fenômeno da absorção dos custos fiscais.

.....  
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.”

No âmbito jurisprudencial, também há muito o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou sobre o assunto, como afirmado na manifestação do Fisco nos presentes autos. Primeiro, por meio da Súmula nº 71, editada em 1963, portanto, antes mesmo do Código Tributário Nacional, segundo a qual era incabível a restituição de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributos indiretos, mesmo havendo pagamento indevido. Posteriormente tal entendimento foi modificado, com a edição da Súmula nº 546, cujo verbete é o seguinte:

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.

Há decisões dessa Casa na mesma linha e para situações idênticas, vale dizer, quando há duplicidade de recolhimento do imposto, um por antecipação a título de substituição tributária e outro pelo regime normal de débito/crédito.

E o fundamento para a tomada dessa decisão é que o aspecto material de incidência do ICMS é o mesmo para as duas situações. Vale dizer, no caso concreto, a imposição do regime de substituição tributária pelo estado na entrada de mercadoria refere-se ao fato gerador da operação de saída da mercadoria, operação subsequente.

Portanto, só há um fato gerador. Evidentemente que o aspecto temporal, ou seja, o momento em que considera ocorrido, finalizado o fato gerador não é o mesmo.

Na verdade, e ainda que a restituição pleiteada refira-se à venda efetivada sob o regime débito/crédito, o adquirente consumidor sofreu o ônus normal do tributo embutido no preço total da mercadoria recolhido por substituição tributária.

É que o adquirente nada pagou indevidamente já que não se cogita de anulação da operação ocorrida, mas sim de nova exigência de ICMS/ST pela entrada das mesmas mercadorias.

E reforce-se, o adquirente não sofreu a repercussão duas vezes, já que no recolhimento antecipado exigido pelo Fisco não houve nova operação de venda para os adquirentes.

Assim, na exigência feita pelo Fisco para o pagamento do ICMS a título de substituição tributária pela entrada, com a utilização da MVA para o produto, poderia o próprio Fisco abater do ICMS/ST encontrado o valor já oferecido à tributação, num mero exercício aritmético.

Com essas considerações fica evidente que a compensação no caso dos autos (no sentido de dedução, subtração, diminuição) impõe-se, é obrigatória. Logo, não é uma faculdade ou liberalidade da Câmara de Julgamento do CC/MG.

No caso do pedido de restituição tratado nesse PTA, como já informado, ocorreram dois pagamentos e em dois momentos, mas para apenas um fato gerador, gerando um pagamento em duplicidade e somente uma repercussão “legítima”.

Importante registrar que esta Câmara já decidiu questão semelhante, como alegado pela Fiscalização, na forma consubstanciada nos Acórdãos nºs 20.298/11/3ª 19.188/11/2ª e 20.052/10/1ª.

Na busca da verdade material e melhor compreensão das razões do indeferimento parcial do pedido, a Câmara exarou três medidas em momentos distintos, restando, por derradeiro, a apresentação por parte da Fiscalização, no último pedido de

diligência, de planilha com coluna na qual explicita por item: 1) “DEFERIDO NA TOTALIDADE”, 2) “DEFERIDO PARCIALMENTE LIMITADO À MÉDIA DO ICMS-ST DESTACADO NAS ENTRADAS”, e 3) “PRODUTO NÃO SUJEITO A ST NO PERÍODO VERIFICADO”.

Para a formatação desse contexto, aclara a Fiscalização ter considerado:

Ou seja, nos poucos casos em que as vendas efetivamente praticadas para o consumidor final tiveram preços praticados superiores aos destacados a título de substituição tributária, o Fisco foi obrigado a limitar os valores passíveis de restituição à média do ICMS ST destacado na entrada.

Mais uma vez aqui esclarecemos que a sistemática aplicada pelo Fisco é absolutamente simples e cristalina, senão vejamos: se uma determinada mercadoria está sujeita ao regime de ST e entrou no estabelecimento tributada dessa forma, mas na sua saída foi tributada pelo ICMS normal, obviamente teve a restituição desse imposto deferida pelos Auditores. Não existe e nem poderia existir por parte do Fisco o interesse em diminuir ou restringir os valores restituíveis ao Pleiteante, o que há aqui é a simples aplicação da legislação, ou seja, o que é justo é justo e mais nada.

Frise-se finalmente que a análise e o possível deferimento de qualquer pedido de restituição estão condicionados, por força da legislação aplicável, a algumas limitações. O Fisco está limitado ao valor pedido, bem como, no caso específico, à mercadoria em si. Em outras palavras, só será concedida restituição do imposto naqueles casos em que determinado valor tenha sido pedido para determinada mercadoria, sem compensações, limitado ao valor ST efetivamente recolhido na entrada (caracterizando a chamada duplicidade, no caso específico) - nada mais, nada menos.

É compreensível que discordando do pleito na totalidade, em função do entendimento da aplicabilidade do disposto no art. 166 do CTN, tenha o Fisco se pautado nas decisões anteriores deste Conselho de Contribuintes, para o deferimento parcial, conforme exposto.

Entretanto, considerando a existência de recolhimentos em duplicidade, tem-se que um deles está escorrido e o outro não, devendo este equivocado (indébito) ser ressarcido ao Contribuinte.

Para a comprovação da duplicidade deve-se observar os valores extraídos das mídias eletrônicas apresentadas pela Impugnante nos pedidos iniciais, comparados com os arquivos da escrituração transmitida mensalmente e o pertinente recolhimento do ICMS por substituição tributária.

E essa ponderação se consubstancia: primeiro, no simples recolhimento em duplicidade, ICMS/ST por denúncia espontânea e ICMS pelo sistema normal de débito e crédito, conforme acolhido pela Fiscalização; segundo, por ter sido calculado pela sistemática da substituição tributária e sendo esta, à época dos fatos geradores considerada definitiva, de conformidade com a legislação vigente, § 10 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 com vigência até 30/06/17, não cabendo complementação e/ou devolução de valores; e terceiro, se relativo à mercadoria não sujeita à substituição tributária, indevida sua inclusão na denúncia espontânea apresentada.

Por óbvio, identificando a Fiscalização a inocorrência da duplicidade de recolhimento relativo à determinada mercadoria, não há que se discutir o indébito.

Ainda, sopesado o recolhimento do ICMS por substituição tributária em patamares inferiores aos estabelecidos na legislação regente à época, não haverá completude na duplicidade, cabendo os ajustes compatíveis, como por exemplo, o proposto no parecer fiscal e acolhido no despacho de deferimento parcial, em relação aos valores cuja tributação na saída dos ECFs, atinge valores superiores àqueles calculados por substituição tributária pelas entradas (denúncia espontânea).

Tem-se nesse caso, que a parcela do imposto debitado no ECF para uma determinada mercadoria, excedente àquela apurada por substituição tributária, além de não ser considerada duplicidade, repercute isoladamente na forma do art. 166 do CTN, conforme alhures trabalhado, carecendo de autorização de quem assumiu o ônus tributário para que outrem o receba em restituição.

Entretanto, esse mesmo entendimento não se amolda aos casos do indeferimento do pedido em relação a produtos que não estariam sujeitos ao recolhimento do ICMS por substituição tributária. Mister considerar a apresentação de denúncia espontânea incentivada pelo Fisco exatamente sob a lógica da falta de observância da legislação afeita à substituição tributária por antecipação.

Assim sendo, caso ora constatado equívoco na informação e/ou no recolhimento do tributo, este também se torna o momento propício para a correção de destinar ao erário a parcela que de direito lhe é devida, retornando ao onerado indevidamente, o excesso.

Destarte, quando restar caracterizado o recolhimento do imposto em duplicidade, deve-se devolver a quantia indevidamente recolhida, sob pena de enriquecimento ilícito do estado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente a impugnação para conceder o direito à restituição do valor comprovadamente recolhido em duplicidade a título de substituição tributária, quando constar para o item como justificativa a expressão, “PRODUTO NÃO SUJEITO A ST NO PERÍODO VERIFICADO”, na coluna da planilha elaborada pela Fiscalização em resposta à última diligência baixada pela Câmara nos autos. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Raphael Nóbrega de Andrade e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças.

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

Participaram do julgamento, além do signatário, as Conselheiras Mariel Orsi Gameiro (Revisora), Cindy Andrade Morais e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

**Sala das Sessões, 17 de dezembro de 2019.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**

GJ/D

CC/MG