

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.528/20/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.001464993-59	
Impugnação:	40.010149359-37	
Impugnante:	Estação Alimentos Ltda	
	CNPJ: 14.830316/0001-15	
Proc. S. Passivo:	Arley de Sousa Santos/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-1	

EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Pedido de restituição de valores recolhidos indevidamente a título de ICMS/ST, sob o fundamento de que nas operações com produtos alimentícios, quando os destinatários forem Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP), na condição de restaurantes e outros estabelecimentos de serviços de alimentação, não se aplica a substituição tributária nos termos do art. 111 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. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada. Impugnação improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02, Protocolo nº 201.906.309.383-1, a restituição dos valores recolhidos relativamente ao ICMS, a título de substituição tributária, ao argumento de que nas operações com produtos alimentícios, quando os destinatários forem microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP) - na condição de restaurantes e outros estabelecimentos de serviços de alimentação, não se aplica a substituição tributária nos termos do art. 111, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Informa a Requerente que é Empresa de Pequeno Porte (EPP), pede então a restituição dos valores recolhidos pelos seus fornecedores.

Acrescenta que seus fornecedores destacaram e recolheram, entre julho de 2014 e maio de 2019, ICMS substituição tributária sobre as operações de fornecimento de produtos alimentícios, o que comprova por meio da juntada de planilhas com notas fiscais emitidas por seus fornecedores, às fls. 05/11.

Em Parecer de fls. 13/14 a Fiscalização propõe o indeferimento do pedido, com os argumentos infra elencados:

- aponta que o art. 111, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02 realmente afasta a aplicação da substituição tributária nas operações que tenham por destinatário estabelecimentos classificados nos grupos 55.1, 56.1 e 56.2 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aduz que a despeito disso, a Requerente não teria legitimidade para solicitar a restituição do ICMS no presente caso, uma vez que a competência para tanto recairia sobre os emitentes das notas fiscais juntadas aos autos;

- pontua que o art. 165 e o art. 166 ambos do Código Tributário Nacional - CTN, vedam que o ICMS seja restituído a quem não tenha assumido o seu encargo ou a quem não comprove estar autorizado pelo terceiro a quem o encargo foi efetivamente transferido.

A Repartição Fazendária, em Despacho de fls. 14/verso, indeferiu o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 16/17, acompanhada dos documentos de fls. 18/25, com os argumentos infra elencados:

- reitera a aplicabilidade do art. 111, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02 à hipótese dos autos;

- sustenta que a transferência do encargo financeiro a que se refere o art. 166, do CTN é comprovada pelas notas que juntou aos autos;

- requer o deferimento do pedido de restituição e pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 28/29/verso, com as alegações infra reproduzidas:

- é incontroversa a aplicabilidade do art. 111, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02;

- reitera que a Impugnante não tem legitimidade para solicitar a restituição do ICMS recolhido a título de substituição tributária pelos seus fornecedores, porque somente os emitentes das referidas notas, que são os sujeitos passivos do ICMS/ST, poderiam fazê-lo, caso sejam autorizados pela Impugnante, nos termos do art. 166 do CTN;

- pugna pelo indeferimento do pedido de restituição e pede a improcedência da impugnação.

DECISÃO

Trata-se de requerimento de restituição dos valores recolhidos relativamente ao relativamente ao ICMS/ST, ao argumento de que nas operações com produtos alimentícios, quando os destinatários forem microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP) na condição de restaurantes e outros estabelecimentos de serviços de alimentação, não se aplica a substituição tributária nos termos do art. 111, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

Destaca-se, por oportuno, que o sujeito passivo tem o direito à restituição do pagamento de tributo realizado de forma indevida, nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional - CTN, confira-se:

CTN

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.

No caso dos tributos cuja natureza comporte transferência do encargo financeiro, a restituição se sujeita aos requisitos previstos no art. 166 do retrocitado dispositivo legal, reproduzido no art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, 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. (Código Tributário Nacional)

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.

É a hipótese do ICMS, tributo cuja repercussão ou translação é constitucionalmente presumida, como ensina Misabel Derzi:

O raciocínio jurídico é simples. Se a Carta brasileira impõe a observância do princípio da não cumulatividade, de tal sorte que o contribuinte (comerciante) deve compensar com o imposto incidente sobre as operações que realizar, o imposto relativo às compras por ele efetuadas, então ele assegura, como de resto o fazem os demais países que adotam tributo similar, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo,

possa ele creditar-se do imposto que suportou em suas aquisições (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos). Assim, todo adquirente (exceto o consumidor final, não contribuinte) tem o direito, constitucionalmente expresso, de deduzir o imposto que lhe foi transferido pelo vendedor ou promotor da operação. Portanto, o princípio, consagrado na Lei Fundamental, autoriza único entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor); o ICMS, por licença constitucional, onera o consumidor — não contribuinte — que não pode repassar o custo do imposto. [...]. É dentro desse contexto que deve ser compreendido o art. 166 do CTN. Tributos que, por sua própria natureza jurídica, sujeitam-se à transferência ou translação são apenas o IPI e o ICMS. É de se presumir de sua natureza a repercussão. Por tais circunstâncias, o contribuinte que pagou o que não era devido poderá pleitear a restituição, conferindo-lhe o art. 166 o encargo de demonstrar que, naquele caso, excepcionalmente, não se deu a transferência financeira do encargo, ou o que está devidamente autorizado pelo terceiro, que sofre a translação, a requerer a devolução. (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização ao artigo 166. In: BALEIRO, ALIOMAR. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018.)

No caso em exame é incontroversa a existência do recolhimento indevido, uma vez que a Impugnante, na qualidade de empresa de pequeno porte atua em atividade classificada no grupo 56.1 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas.

Por força do art. 111, parágrafo único, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02, a substituição tributária não se aplica quando os destinatários, classificados nos grupos 55.1, 56.1 ou 56.2 forem microempresa ou empresa de pequeno porte, *in verbis*:

Anexo XV - RICMS/02

Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subseqüentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3 de que trata o capítulo 17 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas:

I - a estabelecimento classificado no grupo 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) ou 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - a estabelecimento que produza sorvete e promova a saída ou o fornecimento da mercadoria a consumidor final.

Parágrafo único. Não se aplica a substituição tributária de que trata o caput quando os destinatários citados nos incisos I e II forem microempresa ou empresa de pequeno porte, sendo que, nas operações interestaduais, o destinatário mineiro deverá promover a antecipação do imposto prevista no § 14 do art. 42 deste Regulamento.

Desse modo, os fornecedores da Impugnante, quando a ela destinem mercadorias que normalmente sujeitam-se à substituição tributária (cujo âmbito de aplicação está definido nos itens 17.1 e 17.3 do Capítulo XVII, Parte 2, do Anexo XV do RICMS/02) não deveriam reter o ICMS a título de substituição tributária.

Tratando-se de recolhimento indevido, abre-se para o sujeito passivo a possibilidade de pleitear a sua restituição, como estabelece o art. 165 do CTN, retrotranscrito.

A controvérsia reside na legitimidade da Impugnante para pleitear a restituição. Para resolver a questão deve-se analisar com cuidado o instituto da substituição tributária.

Registra-se, por oportuno, que a substituição tributária “para frente” é o meio técnico de que dispõe o Fisco para antecipar o recolhimento do tributo que será devido na última etapa da cadeia econômica para uma etapa anterior, no intuito de facilitar a arrecadação e a fiscalização.

Na hipótese de substituição, o substituto assume dívida tributária própria (que lhe foi imposta por lei), mas que é relativa a fato gerador praticado por terceiro.

Essa é a razão pela qual o regime jurídico do substituído deverá ser observado, inclusive porque depende dele (do substituído) a realização do fato gerador que se presumiu e cuja ocorrência tornará definitivo o recolhimento antecipado pelo substituto, observa-se:

(...) o “substituto tributário” é aquele sujeito que, submetido a uma obrigação típica, antecipa o dever atribuído ao contribuinte, pagando o tributo que virá a ser devido por este, em seu nome (do substituto), porque assim dispôs a lei. Trata-se de um “intermediário” legalmente interposto, para os fins de arrecadação tributária, mas com obrigação patrimonial própria. E aqui, diversamente do que acontece com os agentes de retenção, o substituído não fica como se fosse um estranho à sistemática de arrecadação, porquanto esta não se opera exclusivamente em face do substituto, na medida em que será a situação jurídica do substituído a que servirá como base para a incidência da norma tributária impositiva (no substituto), pela respectiva demonstração de capacidade contributiva, além de se operar

necessariamente o regime de compensação entre o substituto e o substituído, de modo a retirar deste o impacto da incidência tributária. Neste caso, o regime jurídico aplicável será sempre o do substituído, de tal sorte a termos, assim, pelo menos duas normas distintas incidindo: uma que define a obrigação tributária patrimonial do substituto; e outra tomando o substituído como sendo sujeito passivo de obrigação própria, quando da ocorrência do respectivo fato gerador constitucionalmente pressuposto para confirmar os efeitos de definitividade da arrecadação. (TORRES, Heleno Taveira. Substituição tributária: regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). Revista Dialética de Direito Tributário, nº 70, jul., 2001, p. 108).

Nessa técnica de arrecadação, o substituto integra a relação jurídico-tributária na condição de sujeito passivo, o que não elimina a necessidade de que o fato gerador venha a ser (futuramente) praticado pelo substituído, porque é a capacidade econômica do substituído que é visada pela incidência do tributo.

É necessário, assim, diferenciar de forma acurada, as hipóteses de responsabilidade por transferência da substituição tributária.

Na responsabilidade por transferência uma pessoa pratica o fato gerador e, por esta razão, surge para ela a obrigação de recolher o tributo. Posteriormente, por determinação da lei, o dever de pagar o tributo é transferido para um terceiro. Daí falar-se em responsabilidade por transferência: o dever nasce com um sujeito passivo e depois é transferido a outro.

Na substituição tributária para frente, por outro lado, uma pessoa recolhe adiantadamente o tributo que seria devido por outrem no futuro, quando realizar-se o fato gerador.

A ênfase aqui está no verbo seria, pois, além de implicar o adiantamento de um tributo, cujo fato gerador ainda não ocorreu, a substituição tributária para frente não implica na transferência do dever ao substituto em virtude de fato posterior.

Na substituição, o substituto é colocado na posição de sujeito passivo por disposição expressa de lei sem que ocorra qualquer sub-rogação. É o que esclarece Sacha Calmon:

“O ‘substituto’ não paga dívida de outrem. Paga tributo do qual ele próprio é sujeito passivo (o substituído é que deveria ser sujeito passivo). (COELHO, Sacha Calmon Navarro. O sujeito passivo da obrigação tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 240, set., 2015, p. 147).

Neste diapasão, o substituído não integra a relação jurídico-tributária que é composta exclusivamente pelo substituto e pelo Fisco, como lecionam Sacha Calmon, André Mendes Moreira e Marcos Maia, veja-se:

(...) o substituído não possui qualquer dever ou responsabilidade perante a Fazenda Pública no que se refere à obrigação decorrente do fato gerador por ele próprio praticado, não podendo ser alvo de exigência futura na hipótese de eventual inadimplemento do substituto. Seu único dever é comercial: ao pagar o vendedor-substituto, este último será ressarcido do ônus que sofreu pela retenção e recolhimento antecipado do ICMS que seria imputável ao substituído. (COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes; MAIA, Marcos. ICMS/ST: Responsabilidade do substituto em razão de decisão judicial obtida pelo substituído. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 226, jul., 2014, p. 171.)

Dessa forma, o substituído não poderia requerer a repetição do tributo indevidamente recolhido. É exatamente essa a situação em que se encontra a Impugnante.

Na condição de substituída tributária, a Impugnante não integrou a relação jurídica documentada pelas notas fiscais que juntou ao processo. Esses documentos fiscais se referem a relação jurídica que abarca exclusivamente as pessoas jurídicas que os subscreveram (os fornecedores da Impugnante) e o Fisco estadual.

Por essa razão, apenas essas pessoas jurídicas, que são os verdadeiros sujeitos passivos das operações em que houve o recolhimento indevido do tributo, nas quais não se deveria aplicar a substituição tributária, é que podem pleitear a sua restituição.

Isso apenas caso atendam aos requisitos do art. 166 do CTN, ou seja, caso demonstrem ter assumido o encargo financeiro do ICMS nas operações referidas ou estejam expressamente autorizados pela Impugnante a pleitear a sua restituição.

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 (Revisor) e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

Sala das Sessões, 03 de setembro de 2020.

Thiago Álvares Feital
Relator

Eduardo de Souza Assis
Presidente

CS/D

23.528/20/3ª