

Acórdão: 23.642/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001440391-13  
Impugnação: 40.010148351-18  
Impugnante: Lojas Americanas S.A.  
IE: 062000218.70-69  
Proc. S. Passivo: Priscila de Oliveira Santos Pinto/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 À ST NO PERÍODO VERIFICADO”.

**Impugnação parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02/04, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente ao exercício de 2013, ao argumento de que há duplicidade de recolhimentos.

A Administração Fazendária, em despacho de fls. 24, deferiu parcialmente o pedido, com fundamento em Parecer Fiscal, de fls. 20/22, com detalhamento dos cálculos do valor a restituir em DVD-R às fls. 23.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por sua procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 33/38, anexando documentos às fls. 39/48.

Ofício da AF 1º Nível/Juiz de Fora, de 02/07/19 é expedido para intimar a Requerente a apresentar comprovantes de pagamento de taxas de expediente relativas às impugnações oferecidas, dentre elas a que se refere ao PTA em análise (fls. 50). Tal intimação foi atendida por meio dos documentos às fls. 51/60.

A Fiscalização refuta as alegações da Defesa, por meio de sua Manifestação Fiscal de fls. 61/70, apresentando, em CD-R às fls. 71, nova planilha, baseada naquela apresentada na petição inicial da Requerente, onde é inserida a coluna contendo a motivação para a exclusão total ou parcial em cada situação.

Em que pese a juntada realizada pela Fiscalização, não consta reabertura de prazo, para que seja dada à Impugnante vista dos autos pelo prazo de 5 (cinco) dias, podendo se manifestar até o termo final do referido prazo, nos termos do art. 140 do RPTA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por esta razão, em decorrência de proposição ao início do relato, logo após iniciado o relato, foi consultado o procurador da Impugnante, o qual anuiu em que se desse seqüência ao julgamento.

### **DECISÃO**

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente ao exercício de 2013, ao argumento de que há duplicidade de recolhimentos.

Como esclarece a Fiscalização, a Impugnante vem sendo monitorada desde o ano de 2008, o que resultou na lavratura de Autos de Infração, onde são apontadas diversas irregularidades.

Porém, no intuito de evitar novas autuações, a Impugnante tem se valido do previsto no § 1º do art. 208 do Decreto. nº 44.747/08 - RPTA, para protocolar, desde 21/08/12, documentos em que solicita ao Fisco a realização, a partir de então, de levantamentos fiscais pertinentes, para que possa realizar as denúncias espontâneas citadas em sua Impugnação.

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 incidisse.

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 conforme planilha contida em CD-R às fls. 15 dos autos, caracterizando assim a duplicidade de recolhimento.

Da Manifestação Fiscal emitida, em especial, às fls. 63/65, depreende-se que, apesar de ter proposto o deferimento parcial do pleito, a Fiscalização entende que deveria prevalecer o indeferimento, com fulcro no art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - 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. Noutro 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, como já relatado à fl. 22 deste PTA, quanto ao mérito, a Fiscalização continua se posicionando totalmente contrária à concessão de qualquer restituição. Entretanto, como em julgamento em pleitos de mesmo teor, todas as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes de MG foram favoráveis ao requerido pelo Contribuinte, o Fisco viu-se compelido a realizar a análise dos valores pleiteados pela Empresa, sob o risco de serem concedidos, a título de restituição, valores referentes a mercadorias que efetivamente não entraram no estabelecimento com o ICMS/ST destacado, bem como mercadorias que não tiveram o recolhimento do ICMS/ST efetivado em denúncia espontânea, ou ainda, mercadorias que realmente não estivessem sujeitas ao regime de ST.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, sendo os Acórdãos mais recentes desta 3ª Câmara, para este mesmo Contribuinte, os de nºs 23.439/19/3ª a 23.455/19/3ª e 23.457/19/3ª a 23.464/19/3ª.

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”.

Ressalte-se que a Fiscalização, apesar de defender a não restituição em sua manifestação, emitiu parecer fiscal pelo deferimento parcial da restituição (fls. 20/22).

A Impugnante alega que, neste parecer, a Fiscalização teria se valido de fundamentos vagos, para justificar o deferimento parcial do pedido de restituição.

Em resposta, a Fiscalização aponta que, durante a conferência dos dados apresentados pela Requerente, adotou como critério o confronto entre

valores/mercadorias relacionados pelo contribuinte X valores/mercadorias passíveis de restituição.

Esclarece que somente valores/mercadorias constantes nos dois levantamentos, apurados com base nos arquivos eletrônicos enviados, mês a mês, pela Impugnante, foram admitidos no cálculo da importância restituída como pagamento em duplicidade.

Tal confronto resultou em que a mercadoria que não fez parte da denúncia espontânea, ou que não foi sujeita ao regime de substituição tributária, não fez parte de um dos dois levantamentos, sendo, conseqüentemente, excluída da análise.

Entre os excluídos, encontram-se produtos não sujeitos ao regime de substituição tributária e que tiveram suas vendas tributadas corretamente nas respectivas saídas acobertadas por cupom fiscal.

Este seria o caso do cupom fiscal de nº 0011263, de 29/05/13, que acobertou a saída a mercadoria de código 4130042, citada pela Impugnante em sua Impugnação às fls. 37. A Fiscalização esclarece, às fls. 67, que esta mercadoria:

(...) não fez parte da denúncia espontânea 05.000300662.99 protocolada em 26/11/18 pela Empresa, uma vez que o Fisco e o próprio Contribuinte, durante a fase de análise de inconsistências citada pela própria Defesa, entenderam que não se tratava de uma mercadoria sujeita à ST, e esse simples fato já é critério para a exclusão automática desse produto da análise, (...).

A Impugnante menciona, às fls. 37, que a mesma mercadoria de código 4130042, por ela vendida através do já citado cupom fiscal nº 0011263, foi objeto de recolhimento via denúncia espontânea, através da nota fiscal 002721649, de 17/03/13, com o intuito de demonstra o recolhimento em duplicidade em hipótese não admitida pela Fiscalização.

No entanto, já descartado o cupom fiscal, outra hipótese de indeferimento se dá em relação à nota fiscal 002721649. Para esta, a Fiscalização assinala a eleição errônea do sujeito de direito de parte da restituição pleiteada, pois este documento fiscal foi emitido pelo Centro de Distribuição da Impugnante (IE 037.000218.11-20), localizado no Estado do Rio de Janeiro.

A Fiscalização estima que, neste caso, a denúncia espontânea que envolve esta nota fiscal seria a de nº 05.000266888.25, protocolada em 06/06/16, pelo referido estabelecimento. Este teria recolhido de forma equivocada e, conseqüentemente, a maior, o ICMS/ST de produtos que não estavam sujeitos ao regime de substituição tributária.

Nestas circunstâncias, adverte que, pelo princípio da autonomia dos estabelecimentos, estas operações não guardam qualquer vínculo com o processo ora analisado, pois, para estas, o titular do direito de restituição seria o referido Centro de Distribuição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização assinala que a própria Requerente já reconheceu que a detentora do direito a essa restituição são suas unidades que atuam como Centros de Distribuição, tanto que, em relação ao exercício de 2014, protocolou seus pedidos relativamente a esses produtos em nome destes, localizados em outros Estados, já tendo até sido, inclusive, deferidos integralmente estes pedidos (PTAs nºs 16.001475374-59 e 16.001475376-02). Nos processos citados a restituição se deu em razão de ter o Centro de Distribuição recolhido, em denúncia espontânea, o ICMS/ST em operações de transferências para suas lojas varejistas de produtos não sujeitos a esse regime de tributação.

Para uma melhor compreensão da motivação quanto à exclusão total ou parcial em cada situação apresentada, a Fiscalização apresenta, em anexo à Manifestação Fiscal, em CD-R às fls. 71, planilha onde acrescenta coluna na planilha apresentada na petição inicial da Requerente, na qual identifica por item as seguintes hipóteses de classificação (fls. 68/69):

- DEFERIDO NA TOTALIDADE:

Compõem esse grupo todas as situações em que o valor pleiteado pela Empresa foi acatado na íntegra, o que não necessariamente se aplica a todas as ocorrências de um determinado produto, uma vez que em algum momento do período analisado, um produto pode ter deixado de estar sujeito ao regime de substituição tributária;

- DEFERIDO PARCIALMENTE LIMITADO À MÉDIA DO ICMS/ST DESTACADO NAS ENTRADAS:

A composição desse grupo é feita por produtos que, tanto o Fisco quanto a Pleiteante, concordam tratar-se de itens sujeitos ao Regime de Substituição Tributária, porém a Fiscalização entendeu que o valor a ser restituído deveria estar limitado ao valor do ICMS/ST destacado nas entradas, efetivamente recolhido quando da entrada no estabelecimento varejista. Assim, em razão desse entendimento, em uma minoria de casos, houve uma discrepância entre os valores requeridos pela empresa e os valores autorizados pelo Fisco, ensejando um deferimento parcial do valor pleiteado.

- PRODUTO NÃO SUJEITO A ST NO PERÍODO VERIFICADO:

A composição desse grupo é bem objetiva, ou seja, são todos aqueles produtos que não estão sujeitos ao regime de substituição tributária e que foram comercializados/vendidos ao consumidor final com cupom fiscal e destaque correto do imposto devido. Portanto, é obvio que os valores pleiteados para o rol dos produtos insertos nessa situação foram totalmente indeferidos.

Como já mencionado no relatório acima, a não reabertura de prazo, para que fosse dada à Impugnante vista dos autos, em especial, da mídia juntada às fls. 71, pelo prazo de 5 (cinco) dias, nos termos do art. 140 do RPTA, foi sanada pela anuência do procurador da Impugnante, o qual foi consultado pelo presidente da 3ª Câmara, durante a análise do caso, na sessão de julgamento.

Para os casos de produtos objeto do pedido de restituição que tenham integrado denúncia espontânea por parte de Centro de Distribuição, e que este tenha recolhido de forma equivocada o ICMS/ST relativamente às transferências desses produtos, caberá ao Centro de Distribuição o direito à restituição desse imposto aparentemente recolhido a maior.

É importante destacar, como faz a Fiscalização em sua manifestação, que, por se tratar de um período fechado de um ano, devido a mudanças no regime de tributação, algumas mercadorias podem estar sujeitas à ST em uma parte do ano e em outra parte não. Assim, pontualmente e excepcionalmente, um mesmo produto pode ter sido enquadrado em mais de uma das situações em um mesmo exercício.

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 correto 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 incoerência 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Substabelecimento, apresentado da Tribuna. Ainda em preliminar, em dar sequência ao julgamento com a anuência do procurador da Impugnante, mesmo tendo o Fisco juntado mídia eletrônica aos autos com acréscimo de coluna na planilha constante da inicial, sem abertura de vista do seu conteúdo à parte interessada. No mérito, 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. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Raphael Nóbrega de Andrade e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Victor Tavares de Castro.

**Sala das Sessões, 02 de fevereiro de 2021.**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

P