

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.356/22/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.001656160-98
Impugnação: 40.010154165-69
Impugnante: Atacadão S.A.
IE: 186544823.00-43
Proc. S. Passivo: CLEODEMIR JOSÉ MARTINS/Outro(s)
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Pedido de restituição de valores pagos a título de ICMS/ST, em virtude de a saída ao consumidor final ter se realizado em valor inferior à base de cálculo presumida para fins de retenção do imposto. Pedido fundamentado na tese firmada no regime de repercussão geral estabelecido no julgamento do RE 593.849/MG. Entretanto, a Requerente não alcançou comprovar a assunção do referido encargo, conforme disposto no art. 166 do CTN c/c art. 31-C do Anexo XV do RICMS/02. Impugnação improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02/06, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS recolhido a título de substituição tributária, referente aos períodos de novembro e dezembro de 2016, pelo fato de a saída ao consumidor final ter se realizado em valor inferior à base de cálculo presumida para fins de retenção do imposto.

Regularmente instruído, o pedido foi indeferido pela Repartição Fazendária, conforme Despacho de fls. 07, e Parecer Fiscal às fls. 10/11, por de falta de amparo legal para a restituição e de falta de comprovação, por parte do Requerente, dos requisitos exigidos pelo art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN.

Em virtude do indeferimento, o Requerente apresentou, às fls. 73/84, por procurador regularmente constituído, Impugnação dirigida ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, cujo seguimento foi negado pela Delegacia Fiscal de Juiz de fora sob o argumento de que o pedido de restituição do ICMS/ST não se submete à análise deste Conselho, uma vez que não versa sobre negativa de restituição de indébito.

Diante da recusa, o Requerente impetrou Mandado de Segurança contra o Delegado da Delegacia Fiscal de Juiz de Fora, às fls. 20/43, rogando que:

- seja reconhecida a nulidade da decisão que indeferiu o seu pedido e seja remetido ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais impugnação para que ele aprecie os argumentos apresentados em sua defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em decisão às fls. 44/49, o juiz responsável pela Vara da Fazenda Pública e Autarquias Estaduais da Comarca de Juiz de Fora deferiu o requerimento do Impetrante.

A Coordenação da Superintendência Regional de Juiz de Fora, às fls. 50/54, determinou ao Fisco a elaboração de manifestação fiscal contra a impugnação apresentada pela Requerente.

O Fisco manifesta-se às fls.57/68.

Em atendimento à previsão do art. 140, §1º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários (RPTA) foi aberta vista ao Impugnante, o qual se manifesta às fls. 108/109, e requer a juntada de documentos aos autos.

O Fisco manifesta-se novamente às fls. 116/124.

O Processo Tributário Administrativo (PTA) é encaminhado para julgamento nesta Casa em razão de decisão judicial em Mandado de segurança favorável à Contribuinte.

DECISÃO

Conforme relatado, trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS recolhido a título de substituição tributária, referente aos períodos de novembro e dezembro de 2016, pelo fato de a saída ao consumidor final ter se realizado em valor inferior à base de cálculo presumida para fins de retenção do imposto.

Preliminarmente, insta informar que a questão dos autos não se trata de indébito tributário, mas ressarcimento por fato gerador presumido não ocorrido (em parte quantitativamente), razão pela qual entende-se pela incompetência desta Casa para a análise. Não obstante, analisa-se a questão posta à luz de determinação judicial, como relatado.

Quanto ao mérito, importa ressaltar que à época do pagamento do imposto para o qual se requer restituição, não havia previsão legal para a sua concessão.

Conforme disposto nos incisos I, II e III do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente naquele período, a restituição do ICMS/ST somente era cabível nos casos em que (i) a saída da mercadoria se desse para outra unidade da Federação; nos casos de (ii) saída amparada por isenção ou não-incidência; (iii) em consequência de perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda. Veja-se:

Anexo XV do RICMS/02

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

- I - saída para outra unidade da Federação;
- II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

A restituição do ICMS/ST ora pleiteada, referente ao aspecto quantitativo da operação, somente passou a ser admitida a partir de 01/07/17, data da revogação do § 10 e da alteração da redação do item 1 do § 11, ambos do art. 22 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 22.549, DE 30 DE JUNHO DE 2017

(MG de 1º/07/2017)

Art. 79- Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

d) o § 10 do art. 22;

(...)

Art. 80 - Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - relativamente ao art. 58 e às alíneas "h" e "i" do inciso I do art. 79, a partir de 15 de outubro de 2016;

II - relativamente ao art. 68 e ao acréscimo da alínea "k" ao inciso I do caput do art. 12 da Lei nº 6.763, de 1975, e à nova redação das alíneas "h" e "i" do mesmo inciso efetuados pelo art. 49 desta lei, a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente, após decorridos noventa dias da data de publicação.

Palácio Tiradentes, em Belo Horizonte, aos 30 de junho de 2017; 229º da Inconfidência Mineira e 196º da Independência do Brasil.

Lei nº 6.763, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1975

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 11. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária, nas seguintes hipóteses:

Efeitos de 29/12/2001 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pela data da publicação (29/12/2001), ambos da Lei nº 14.062/2001 tendo em vista que os dispositivos foram vetados pelo Governador do Estado em 20/11/2001 e promulgados em 28/12/2001 pela Assembléia Legislativa:

"1. caso não se efetive o fato gerador presumido;"

Efeitos a partir de 1º/07/2017 - Revogado pelo art. 79, I, d, e vigência estabelecida pelo art. 80, ambos da Lei nº 22.549, de 30/06/2017. (grifo nosso).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.caso não se efetive o fato gerador presumido, inclusive quanto ao aspecto quantitativo;

(Destacado)

Cumprе lembrar que o Supremo Tribunal Federal (STF) no RE nº 593.849, admitido sob o regime de repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade do § 10 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, concluindo que a base de cálculo presumida da substituição tributária não é definitiva. Essa decisão, cuja ata foi publicada em 27/10/16, tem efeitos apenas entre as partes litigantes.

Não obstante, a tese firmada no regime de repercussão geral estabelecido no julgamento do RE 593.849/MG orienta todos os litígios judiciais pendentes e os casos futuros possuindo eficácia obrigatória e efeito *erga omnes* (Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG- - Apelação Cível nº 10000205764996001, Relator: Kildare Carvalho, data de julgamento: 29/04/21), mas também, não se aplica ao caso ora em análise, já que é inexistente litígio pendente.

Conforme já exposto, a legislação mineira, por meio do art. 50 da Lei nº 22.549/17, que acresceu dispositivos ao art. 22 da Lei nº 6.763/75, fez previsão da possibilidade de restituição do ICMS/ST no que tange ao aspecto quantitativo e, conseqüentemente, determinou a cobrança da complementação em relação a fatos geradores que se realizarem por valor maior que a base de cálculo presumida, com início de vigência em 01/07/17. Essas alterações foram regulamentadas por meio dos Decretos nºs 47.311/17; 47.314/17 e 47.547/18. O Decreto nº 47.311/17, com início de vigência em 22/12/17, revogou o art. 21 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, o qual previa a definitividade do ICMS/ST em relação ao aspecto quantitativo.

Dessa feita, pelo supra exposto e por falta de previsão legal, dado que a restituição requerida se refere aos períodos de novembro e dezembro de 2016, impossível a sua concessão.

Lado outro, o ICMS é um tributo juridicamente construído para repercutir o seu encargo financeiro ao adquirente ou consumidor final. Sendo assim, existe uma presunção relativa (*juris tantum*) que opera ordinariamente nesse sentido (conforme Consulta de Contribuinte nº 074/20).

Desse modo, a restituição do ICMS é direcionada a quem prove haver assumido referido encargo, conforme disposto no art. 166 do 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.

Importa mencionar que a determinação imposta pelo CTN também se faz presente na legislação mineira, a que este Conselho de Contribuintes se encontra subordinado, nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75. Confira-se, em especial o disposto no art. 31-C do Anexo XV do RICMS/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 31-C - Nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS ST, o contribuinte que houver praticado a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final fará jus à restituição, observado o disposto nesta subseção.

§ 1º - Somente fará jus à restituição a que se refere o caput, o contribuinte que não tiver realizado o repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria ou, no caso de tê-lo feito, estar expressamente autorizado a recebê-lo por quem o suportou, caso em que os documentos comprobatórios deverão ser mantidos à disposição do Fisco.

§ 2º - Para fins de cálculo da restituição de que trata o caput, quando as notas fiscais que acobertaram as entradas das mercadorias tiverem sido emitidas por contribuintes substituídos sem a observância do disposto na alínea "a" do inciso II do caput do art. 37 desta parte, o Fisco poderá utilizar o menor valor de base de cálculo do ICMS ST informado no registro "88STITNF" ou nos campos do Grupo relativo ao Código de Situação Tributária - CST - 60 ou Código de Situação Tributária da Operação no Simples Nacional - CSOSN - 500.

§ 3º - A restituição do ICMS ST de que trata o caput também é devida ao contribuinte substituído na saída de mercadoria para outra unidade da federação promovida por microempresa ou empresa de pequeno porte quando destinada a consumidor final não contribuinte.

Assim, para fins da restituição, a Requerente precisa comprovar que não agregou no preço de venda do produto comercializado o encargo do imposto recolhido por substituição tributária por meio de sua documentação fiscal e contábil e outros elementos que julgar necessários. Nesse sentido, também a Consulta de Contribuinte nº 032/2019.

Nos termos do art. 166 do CTN e legislação mineira, para fazer jus à restituição, a Requerente deverá 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.

Em sua manifestação, o Fisco apresenta jurisprudência sobre a matéria:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE. PROVA DA REPERCUSSÃO FINANCEIRA. QUESTÃO ATRELADA A MATÉRIA FÁTICA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. TRATANDO-SE DE TRIBUTO INDIRETO, A EXEMPLO DO ICMS, A LEGITIMIDADE ATIVA PARA A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO PERTENCE, EM REGRA, AO CONTRIBUINTE DE FATO. PERMITIR O RESSARCIMENTO DO IMPOSTO POR AQUELE QUE NÃO ARCOU COM O RESPECTIVO ÔNUS FINANCEIRO CARACTERIZA ENRIQUECIMENTO ILÍCITO DESSE ÚLTIMO. PARA QUE A EMPRESA POSSA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO, DEVE PREENCHER OS REQUISITOS DO ART. 166 DO CTN, QUAIS SEJAM, COMPROVAR QUE ASSUMIU O ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO OU QUE, TRANSFERINDO-O A TERCEIRO, POSSUA AUTORIZAÇÃO EXPRESSA PARA TANTO.

2. NO CASO, A CORTE DE ORIGEM CONCLUIU QUE NÃO HOUVE A COMPROVAÇÃO DE QUE O AUTOR DA DEMANDA ARCOU COM O ENCARGO FINANCEIRO DO TRIBUTO, O QUE IMPOSSIBILITA O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. REVER ESSE POSICIONAMENTO DA INSTÂNCIA ORDINÁRIA REQUER A ANÁLISE DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DA LIDE, O QUE ESTÁ OBSTADO PELA SÚMULA 07/STJ.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(STJ. AGRG NO REsp 1237418/RS. RELATOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES. JULGADO EM 05/02/2015. PUBLICADO EM 12/02/2015).

(GRIFOU-SE)

EMBARGOS INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. IMPOSTO INDIRETO. ART. 166, CTN. APLICABILIDADE. EMBARGOS ACOLHIDOS. I - O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO EM VIRTUDE DO PAGAMENTO DE IMPOSTO INDIRETO CONDICIONA-SE À COMPROVAÇÃO DA AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DA CARGA TRIBUTÁRIA A TERCEIRO, CONFORME PRECONIZA A NORMA INSERTA NO ART. 166, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

(TJMG, 1.0024.03.039607-1/003. RELATOR DES. BITENCOURT MARCONDES. JULGADO EM 01/07/2010. PUBLICADO EM 19/10/2010).”

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.

4. A MAIORIA DOS PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO ATINENTES AO ICMS NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REFERE-SE A CASOS EM QUE A OPERAÇÃO OCORREU A PREÇO MENOR QUE O PRESUMIDO, CONFORME DIVERSOS PRECEDENTES DO STJ EM QUE SE DECIDIU PELA APLICAÇÃO DO ART. 166 DO CTN. NÃO HÁ PECULIARIDADE DA PRESENTE DEMANDA.

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 SUPOSTADO 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).

(GRIFOU-SE)

O Contribuinte apresenta planilhas contendo memória de cálculo nas quais, com base nas notas fiscais de entrada e saída referentes às operações sujeitas ao ICMS/ST, pretende demonstrar que as vendas de mercadorias se deram com preço inferior à base de cálculo presumida para fins de cálculo e retenção do ICMS/ST.

Alega que o estado de Minas Gerais reconhece a não transferência do ônus do tributo ao consumidor final, uma vez que dá legitimidade para o contribuinte varejista (e não ao consumidor final) fazer a adesão ao Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária – ROT-ST (art. 31-J do anexo XV do RICMS/02) e pedir a restituição do ICMS/ST pago a maior em razão da ocorrência do fato gerador com base de cálculo inferior à presumida.

Defende que o art. 166 do CTN não pode ser aplicado às operações sujeitas à sistemática da substituição tributária em que o valor efetivo da venda é inferior à base de cálculo presumida. Isso porque o encargo financeiro não teria sido transferido ao consumidor final devido ao preço do produto ser menor do que a base de cálculo presumida.

Entretanto, tal argumentação não comprova inequivocamente que a Requerente não realizou o repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria.

Toda a documentação trazida pela Impugnante alcança apenas a comprovar que o preço praticado pela empresa nas saídas das mercadorias é inferior ao preço presumido, base do recolhimento do ICMS/ST. Significa dizer, os documentos por si só não comprovam inequivocamente que a Requerente não realizou o repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria.

E, diversamente do que defendido, realizar a operação em valor inferior à presunção prevista na legislação, não comprova que arcou integralmente com o ônus financeiro.

A respeito do tema, cita-se a obra “ICMS Didático” de Célio Lopes Kalume¹, que analisa especificamente o tema. Ensina o autor que:

- 1- a sistemática da ST busca reproduzir na origem, normalmente na indústria, o resultado que seria obtido pelas diversas apurações ao longo da cadeia de circulação da mercadoria;
- 2- a alteração no preço final pode derivar ou não, total ou parcial, da variação do valor agregado do varejista. Pode, inclusive, dela independer, refletindo menores margens nas operações que antecedem a venda ao consumidor;
- 3- a agregação da ST não contempla apenas a etapa de comercialização do varejista, normalmente se inicia na indústria;
- 4- economicamente analisando, o custo de uma mercadoria, incluindo um “ICMS indevido” é sempre repassado ao consumidor, sob pena da atividade comercial se tornar inviável;
- 5- pode-se afirmar que a diferença entre o preço sugerido de venda pelo fabricante (base de cálculo da substituição tributária) e o valor real da venda resulta unicamente na redução da margem de lucro. O custo (incluindo o ICMS hipoteticamente indevido) é sempre repassado ao consumidor.

¹(Kalume, Célio Lopes. ICMS didático: para o dia a dia, exames e concursos. 3. Ed. rev. atual. – Curitiba: Juruá,2018.)

Conclui que, quando o ICMS pago “a maior” não é autorizado pelo consumidor, que verdadeiramente suportou o ônus da tributação excessiva, o tributo restituído será apropriado pela revendedora, fazendo aumentar somente sua margem de lucro, sem que o comprador seja ressarcido desse valor.

¹Kalume, Célio Lopes. ICMS didático: para o dia a dia, exames e concursos. 3. Ed. rev. atual. – Curitiba: Juruá,2018.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Coaduna-se com o entendimento do Fisco de que, quando o contribuinte precifica seu produto, ele já tem ciência dos custos (inclusive impostos) e a margem de lucro a ser visada. Qualquer valor restituído a ele *a posteriori* será apenas com o intuito de aumentar sua margem de lucro, uma vez que os custos já foram embutidos no preço da mercadoria.

Portanto, não seria correto ressarcir contribuintes que transferiram o ônus financeiro a terceiros, sem a concordância expressa destes. E diante dessa situação, deve-se prevalecer o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, devendo as quantias pagas “a maior”, se for o caso, serem incorporadas ao patrimônio do estado.

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 Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 11 de outubro de 2022.

**Dimitri Ricas Pettersen
Relator**

**Cindy Andrade Morais
Presidente**

IS/D