

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.529/23/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.001669966-41
Impugnação: 40.010155791-82
Impugnante: Via S.A.
IE: 002050194.00-81
Proc. S. Passivo: Evandro dos Santos Ramalho/Outros
Origem: DF/Juiz de Fora

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS. Pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título de ICMS, em virtude de alegação de destaque indevido do imposto em notas fiscais de saída de mercadorias, que haviam sido recebidas com o imposto retido em face do regime de substituição tributária. O pedido foi deferido em parte pelo Fisco. Todavia, para uma operação de saída de mercadoria não restou devidamente comprovado nos autos o atendimento dos requisitos previstos no art. 166 do CTN c/c § 3º do art. 92 do RICMS/02. Impugnação improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documentos de fls. 02/04, a restituição de valores pagos relativamente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), referente ao exercício de 2021, que teriam sido recolhidos indevidamente em decorrência de uma falha em seu sistema informacional.

Esclarece que foram emitidas notas fiscais com venda de mercadorias com o CFOP 5.102, correspondente à venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com destaque indevido do ICMS, quando tais operações deveriam ter sido realizadas por meio do CFOP 5.405, relativo à venda de mercadoria recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária na condição de contribuinte substituído, sem destaque do ICMS.

A menção às notas fiscais emitidas pela Requerente encontra-se em planilhas às fls. 07:

- para o produto “carregador USB-C de 20W”, código 001-4777344, foi emitida a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e) nº 33574, em 30/11/21;
- para o produto “depilador Philips Satinelle Essen BRE225/00 RX BIV”, código 001-4710592, foi emitida a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e) nº 47123, em 01/02/21.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em 28/10/22, foi enviado à Contribuinte, por DT-e, Termo de Intimação nº. 018/22, às fls. 25, solicitando:

- o envio das NFC-e acima citadas;

- e, ainda, de “Notas Fiscais eletrônicas ou Notas Fiscais de Consumidor Eletrônicas emitidas no CFOP 5405, cujo valor do item seja similar ao da nota fiscal emitida indevidamente no CFOP 5102, objetivando comprovar que o erro de fato ocorrido não impactou o valor do produto, o qual manteve uma média de valor de saída em todas as operações, independente do CFOP utilizado para o período analisado”.

Para tal comprovação, a Contribuinte poderia, inclusive, “utilizar notas fiscais emitidas por outra filial varejista diferente do sujeito passivo do respectivo PTA”.

Conforme detalhado em Parecer Fiscal, às fls. 19/26, entendeu a Fiscalização que o deferimento do presente pedido de restituição deveria ser parcial, tendo em vista que tal comprovação se realizou apenas em relação ao produto “depilador Philips Satinelle Essen BRE225/00 RX BIV”, código 001-004710592.

Para o produto “carregador USB-C de 20W”, código 001-004777344, a Fiscalização considerou que o documento apresentado pela Contribuinte (NFC-e nº 37114) não tinha o mesmo poder probante, devido ao lapso de tempo entre a emissão do mesmo, em 11/06/22, e a operação que originou o pedido de restituição constante do presente PTA, ocorrida em 30/11/21 (informações contidas na planilha de fls. 24).

A Requerente foi comunicada do deferimento parcial do pedido, por meio do despacho do Delegado Fiscal da DF/Juiz de Fora – 1, de fls. 27.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 29/33, anexando documento às fls. 34.

A Fiscalização se manifesta às fls. 36/41, refutando as alegações da Impugnante.

DECISÃO

Como relatado, trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, referente ao exercício de 2021, ao argumento de que o imposto teria sido recolhido indevidamente, em decorrência de uma falha no sistema informacional da Requerente.

Cabe observar que o pedido inicial da Requerente trata de pagamento de imposto indevido, que dá direito à restituição, nos termos do art. 165, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN) instituído pela Lei nº 5.172/66. Veja-se:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;** (Destacou-se)

Quanto ao motivo do recolhimento indevido, a Requerente esclarece que foram emitidas notas fiscais com venda de mercadorias com o CFOP 5.102, correspondente à venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com destaque indevido do ICMS, quando tais operações deveriam ter sido realizadas por meio do CFOP 5.405, relativo à venda de mercadoria recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária na condição de contribuinte substituído, sem destaque do ICMS.

Conclui-se que as mercadorias objeto do pedido de restituição foram adquiridas pela Requerente, sendo que no ato de aquisição ou em etapa anterior, houve um substituto tributário que recolheu o ICMS por substituição tributária, de forma que já teria sido recolhido o imposto exigível até a venda a consumidor final.

Advirta-se não ser esta a parcela do ICMS pleiteada pela Requerente e, sim, aquela destacada nas notas fiscais de saída que emitiu.

No presente caso, porém, a prova desta aquisição das mercadorias nas circunstâncias cogitadas é fundamental para a caracterização do direito à restituição de indébito, em especial:

- quanto ao fato de que o ICMS/ST ter sido calculado ou não, considerando a base de cálculo estabelecida pela legislação tributária pertinente;
- quanto à prova do efetivo recolhimento do valor do ICMS/ST pelo contribuinte substituto.

Como a Fiscalização não faz menção a estes dados, em sua intimação, presume-se que foram utilizadas outras fontes de informação para a verificação dos aspectos acima mencionados.

Sendo assim, quando, por “erro do sistema” e para aquelas mercadorias já tributadas por substituição tributária, foram emitidas notas fiscais de saída com o CFOP 5.102, e com destaque do ICMS, **este destaque e o eventual recolhimento do valor correspondente seriam indevidos**, caracterizando o “pagamento espontâneo de tributo indevido”.

Como prova da quitação do imposto relativo à operação de saída que realizou, entre os documentos que a Requerente apresentou consta, no verso das fls. 05, o Documento de Arrecadação Estadual – DAE, para a IE nº 002050194.00-81, com validade até 10/01/22 e valor total R\$ 10.308,19, sendo o histórico do DAE consolidado o que segue:

- nº do DAE 00087768657-62, receita 0120-6 – ICMS Comércio - Outros, período de 01 a 31/12/21, valor R\$ 10.204,44;
- nº do DAE 00087768658-43, receita 0317-8 – ICMS Diferença de alíquota, período de 01 a 31/12/21, valor R\$ 103,44.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apresentou, no anverso das fls. 05, o comprovante de pagamento indicando: Pagador Via S.A., “PAG DIVERS GUIA C/ BAR”, Convênio Minas Gerais Secretaria Est. Fa, data de pagamento em 10/01/22 e o valor de R\$ 10.308,19.

Consta ainda, no verso das fls. 06, o Documento de Arrecadação Estadual – DAE, para a IE nº 002050194.00-81, com validade até 08/12/21 e valor total R\$ 5.278,83, sendo o histórico do DAE consolidado o que segue:

- nº do DAE 00086423344-01, receita 0120-6 – ICMS Comércio - Outros, período de 01 a 30/11/21, valor R\$ 4.958,89;

- nº do DAE 00086423345-76, receita 0317-8 – ICMS Diferença de alíquota, período de 01 a 30/11/21, valor R\$ 319,94.

Apresentou, no anverso das fls. 06, o comprovante de pagamento indicando: Pagador Via S.A., “PAG DIVERS GUIA C/ BAR”, Convênio Minas Gerais Secretaria Est. Fa, data de pagamento em 08/12/21 e o valor de R\$ 5.278,83.

E ainda, às fls. 07, consta planilha contendo os dados da nota fiscal de consumidor eletrônica (NFC-e) nº 47123, em 01/02/21, bem como da nota fiscal de consumidor eletrônica (NFC-e) nº 33574, em 30/11/21, as quais são objeto do pedido de restituição de indébito.

Verifica-se, portanto, que a Requerente apresentou DAE nº 00086423344-01 e comprovante de pagamento, os quais provam o recolhimento do código de receita 0120-6 – ICMS Comércio – Outros, para o período de 01 a 30/11/21, em relação aos quais presume-se que, **salvo prova em contrário não mencionada pela Fiscalização**, deve estar inserido o valor correspondente ao ICMS destacado na nota fiscal de consumidor eletrônica (NFC-e) nº 33574, em 30/11/21.

Ressalte-se, por outro lado, que o DAE nº 00087768657-62 e comprovante de pagamento não dizem respeito à nota fiscal de consumidor eletrônica (NFC-e) nº 47123, em 01/02/21. Afinal, eles correspondem ao período de referência: 01 a 31/12/21, distinto, portanto, do período de 01 a 28/02/21, que abrange a referida NFC-e.

Cabe enfatizar que não consta nos autos a prova do recolhimento pela Requerente do ICMS, código de receita 0120-6 – ICMS Comércio - Outros, relacionado à nota fiscal de consumidor eletrônica (NFC-e) nº 47123, em 01/02/21.

Dito de outra forma, é preciso reconhecer que, em relação à nota fiscal de consumidor eletrônica (NFC-e) nº 47123, em 01/02/21, a prova de eventual “pagamento espontâneo de tributo indevido”, como disposto no inciso I do art. 165 do CTN, já transcrito acima, não se encontra nos autos.

Como não há menção a este fato na Intimação nº 018/2022 de fls. 25, no Parecer Fiscal de fls. 19/23, ou mesmo na Manifestação Fiscal de fls. 36/41, é de se presumir que a Fiscalização tenha adotado outros procedimentos para a verificação do pagamento do imposto, na medida em que deferiu a restituição para o produto depilador Philips.

Com relação à mercadoria “carregador USB-C de 20W”, acobertada pela NFC-e nº 33574, para a qual houve indeferimento do pedido de restituição de indébito, verifica-se que o valor pleiteado se refere ao ICMS que, como regra geral, é um imposto indireto que repercute economicamente no consumidor final, contribuinte de fato, na forma de um **encargo financeiro que é transferido**, agregando aos demais custos e à margem de lucro aplicada, para se chegar ao preço final da mercadoria vendida.

Para fazer jus à restituição, a Requerente teria a obrigação de 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-lo.

Isto porque, como se verá através da apreciação do conteúdo do art. 166 do Código Tributário Nacional c/c § 3º do art. 92 do RICMS/02, o direito à restituição de tributo recolhido ou pago indevidamente depende de apreciação feita a respeito: do **imposto como encargo financeiro presente no preço cobrado do destinatário**; e da consequente apuração sobre **quem o suportou**.

Veja-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.**

RICMS/02

Art. 92. A importância indevidamente paga aos cofres do Estado, a título de ICMS, será restituída sob a forma de aproveitamento de crédito, para compensação com débito futuro do imposto, mediante requerimento do contribuinte, instruído na forma prevista na legislação tributária administrativa estadual.

(...)

§ 3º **A restituição do imposto somente será feita a quem provar haver assumido o respectivo encargo financeiro ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.** (Destacou-se)

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou em duas súmulas, nos seguintes termos:

SÚMULA 71 – EMBORA PAGO INDEVIDAMENTE, NÃO CABE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO INDIRETO.

SÚMULA 546 – 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe ressaltar que, no presente caso, sendo a operação objeto do pedido de restituição de indébito uma saída de mercadoria tributada pelo ICMS, o montante do imposto integra sua base de cálculo, por força do disposto no art. 49 do RICMS/02, que assim dispõe:

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

(Destacou-se)

O jurista Sacha Calmon Navarro Coelho em seu Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Ed. Forense, RJ, 2006, chama a atenção para o fato de que o ICMS e o IPI foram idealizados para serem transferidos ao consumidor final. Veja-se:

“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. Sendo assim, é possível, pela análise dos documentos fiscais e pela escrita contábil das empresas, verificar a transferência formal do encargo financeiro do tributo” (...) O CTN está rigorosamente correto. 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 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.”

E, ainda, sobre a matéria, ressalta Célio Lopes Kalume (ICMS Didático, Editora Del Rey, BH, 2011):

“(...) A restituição do indébito somente pode ser deferida mediante autorização das pessoas que suportaram o ônus da tributação excessiva: os consumidores. (...) Válida, integralmente, a lição de Paulo de Barros Carvalho: estamos em que, se não há fundamento jurídico que ampare o Estado, no caso de haver recebido valores indevidos de contribuintes que transferiram o impacto financeiro a terceiros, também não há justo título para estes, os sujeitos passivos que não provaram haver suportado o encargo, possam predicar a devolução. E na ausência de títulos de ambos os lados, deve prevalecer o magno princípio da

supremacia do interesse público ao do particular, incorporando-se as quantias ao patrimônio do Estado”.

Havendo transferência do encargo financeiro representado pelo ICMS, restaria à Requerente a hipótese de pedir àquele que o suportou a autorização para receber a restituição em seu nome.

Contudo, observa-se que a Requerente não envereda nesta seara, simplesmente, deixando de mencionar esta possibilidade.

A tese da Defesa é, tanto no pedido inicial quanto na Impugnação, a de que não houve repasse do encargo financeiro ao destinatário, conforme descrito a seguir.

A Impugnante afirma que *“em atendimento à determinação legal, demonstramos na peça inicial que não houve repasse do encargo financeiro relativo ao ICMS aos clientes da ora Requerente. Isto porque, os desvios cometidos na fixação da carga tributária da operação de saída jamais afetam o preço ofertado aos consumidores, o que é invariavelmente fixado na operação de entrada”* (fls. 30).

No intuito de comprovar que arcou com o ônus do ICMS e que supre as exigências constantes do art. 166 do CTN e o mais que consta do § 3º. do art. 92 do RICMS/MG, a Impugnante argumenta que *“os preços praticados são definidos pelo setor comercial da Requerente publicados em seu próprio sítio ou em panfletos, por exemplo, e as correções de alíquotas ou base de cálculo apenas afetam a margem jamais o preço, o que resulta em concluirmos que não há repasse do ônus do imposto decorrente dessas alterações”* (fls. 30).

Aduz que *“para provar o acima alegado, apresentamos operações de venda de produtos, com alíquotas diversas do ICMS, porém com a utilização do exato mesmo preço de venda”* (fls. 31).

Afirma que *“o presente recurso, assim, se presta para apresentarmos – para as operações com notas fiscais rejeitadas – novos documentos fiscais que, de per si, se prestam a comprovar: a) a manutenção do preço da mercadoria (ou sua majoração) após a correção do sistema e; b) que o custo do imposto antes da correção do sistema reduzia a margem da Recorrente e não afetava o preço”* (fls. 31).

A Impugnante relaciona, em planilha às fls. 31, *“vendas de diversos produtos, em operações internas e interestaduais, em que – independentemente da alíquota do ICMS -, por força da legislação consumerista, sempre pratica o mesmo preço em qualquer caso”*.

Cita, ainda, o Doc. 01, às fls. 34, onde consta planilha semelhante à já mencionada, porém acrescida da chave de acesso da nota fiscal.

Assinala que *“nas operações relatadas há mercadorias com tributação com as alíquotas de 4%, 7% e 20%, por exemplo, contudo os preços mantêm-se imutáveis”* (fls. 32).

Menciona que o presente pleito, no valor de R\$ 55,78 (cinquenta e cinco reais e setenta e oito centavos), não representa qualquer prejuízo ao Erário Público do Estado de Minas Gerais, visto que o valor solicitado a título de restituição é o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

originalmente destacado no documento fiscal, despojado de quaisquer correções, juros ou atualização monetária (fls. 32).

A Fiscalização vislumbrou, para o presente caso, a possibilidade de que a Requerente viesse a provar se o valor pleiteado a título de imposto teria sido, ou não, transferido ao consumidor final.

E com este intento, em 28/10/22, foi enviado ao Contribuinte, por DT-e, Termo de Intimação nº. 018/22, às fls. 25, solicitando o envio de Notas Fiscais eletrônicas ou Notas Fiscais de Consumidor eletrônicas emitidas no CFOP 5405, cujo valor do item fosse similar ao da nota fiscal emitida indevidamente no CFOP 5102, objetivando comprovar que o erro de fato ocorrido não impactou o valor do produto, o qual manteve uma média de valor de saída em todas as operações, independente do CFOP utilizado para o período analisado.

À vista, das informações oferecidas pela Requerente para o depilador Philips, a Fiscalização deferiu o pedido concernente a este produto, como já mencionado.

Já para o “carregador USB-C de 20W”, a Fiscalização considerou que o documento apresentado pelo Contribuinte (NFC-e nº 37114) não tinha o mesmo poder probante, devido ao lapso de tempo entre a emissão do mesmo, em 11/06/22, e a operação que originou o pedido de restituição constante do presente PTA, acobertada pela NFC-e 33574 emitida em 30/11/21.

Em sua peça de defesa, a Impugnante traz planilha às fls. 31, onde oferece dados sobre alguns produtos para os quais entende que estaria provada sua tese de não transferência do encargo ao consumidor final.

Porém, nota-se que entre os produtos ali mencionados não se encontra o “carregador USB-C de 20W”. O pedido deve ser compreendido de forma restrita: se a Requerente não consegue oferecer uma prova que se refira à mercadoria acobertada pela NFC-e nº 33574, em data próxima a 30/11/21, resta não provado o argumento da Defesa para esta mercadoria, como entendeu a Fiscalização.

Correto, portanto, o entendimento de que os argumentos e documentos trazidos aos autos, seja no pedido de restituição, os em atendimento à intimação, ou em anexo à Impugnação, não comprovam, de forma inequívoca, que para este produto a Requerente assumiu o ônus do imposto recolhido.

À vista destas constatações, não há como ser deferida a restituição pleiteada no que tange ao produto “carregador USB-C de 20W”.

Assinale-se, ainda, que a Impugnante faz a seguinte menção, às fls. 29 de sua Impugnação: *“trata-se de pedido de restituição de ICMS decorrente do destaque indevido do imposto em notas fiscais de saída de mercadorias recebidas sob o regime de substituição tributária ou com destaque do ICMS a maior que o devido por não utilização da redução da base de cálculo prevista para bens de informática”*. (Destacou-se).

Ressalte-se que o pedido inicial em análise não trata da hipótese grifada acima e, sim, da emissão de nota fiscal com o CFOP 5.102, sendo que a mercadoria

vendida já havia sido tributada pelo regime de substituição tributária, o que levaria ao correto uso do CFOP 5.405 na saída da mercadoria promovida pela Impugnante, esclarecimentos estes apresentados como justificativa para seu pedido de restituição de indébito.

Sendo assim, por sua inadequação, considera-se a menção ao “**destaque do ICMS a maior que o devido por não utilização da redução da base de cálculo prevista para bens de informática**” como mero equívoco cometido da Impugnante, talvez oriundo de redação aproveitada de pedidos anteriores, como é o caso analisado no acórdão 24.610/23/3ª, onde o tema é também mencionado, e se registra às fls. 02: “sem outras explicações”.

Por estas razões, depreende-se que não cabe maior apreciação sobre o tema, frente à menção e esclarecimentos já apresentados.

A Impugnante requer, às fls. 33, que a restituição ora pleiteada se dê mediante escrituração em conta gráfica, diretamente no subitem “Outros Créditos”, do quadro “Crédito do Imposto” do Livro Registro de Apuração do ICMS (Registro EFD ICMS/IPI E110), nos termos do artigo 94 do RICMS/02.

Em relação a este pedido, a Fiscalização observa, às fls. 41, que a redação do art. 94 do referido regulamento dispõe que o valor indevidamente pago, a título de ICMS, em razão de **evidente erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preenchimento do Documento de Arrecadação Estadual** (DAE), poderá ser aproveitado pelo contribuinte que procederá ao creditamento no período de sua constatação, mediante lançamento nos registros próprios da Escrituração Fiscal Digital - EFD, inclusive naquele correspondente à observação de lançamento fiscal.

No presente caso, o erro cometido pela Contribuinte foi, originariamente, no preenchimento de notas fiscais de saída, o que não está abarcado no referido art. 94.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação ao despacho de deferimento parcial do pedido de restituição apresentado. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 14 de setembro de 2023.

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

P