

Acórdão: 24.742/24/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 16.001660713-97
Impugnação: 40.010154908-91
Impugnante: Gilson Ferreira de Oliveira
CPF: 963.197.806-06
Origem: DF/Ubá

EMENTA

RESTITUIÇÃO – ICMS. Pedido de restituição de valor devidamente pago a título de ICMS/Importação, relativo à aquisição de mercadoria importada de outro país. A mercadoria foi devolvida ao vendedor em Guarulhos/SP, com restituição do valor pago pela mesma. Entretanto, o Requerente não logrou comprovar que a mercadoria retornou ao país de origem, o que impede o deferimento da restituição pela Fazenda Pública estadual. Impugnação improcedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

O Requerente pleiteia da Fazenda Pública estadual, conforme documento de fls. 02, a restituição do valor pago diretamente aos Correios, relativo ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), decorrente de operação de importação de mercadoria, ao argumento de que esta teria sido devolvida ao país de origem, tendo em vista que o produto não correspondeu ao solicitado.

A Delegacia Fiscal/Ubá, em Despacho de fls. 17/18, indefere o pedido, oferecendo como motivação o fato de não ter conseguido “vincular o recolhimento do ICMS tendo como favorecido o Estado de Minas Gerais” (fls. 17).

Inconformado, o Requerente apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 22, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 33/37.

A 1ª Câmara de Julgamento determina a realização de Diligência de fls. 40, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 42 e juntada de documentos de fls. 43/46.

Intimado de juntada de documentos, o Impugnante não volta a se manifestar.

DECISÃO

Trata-se de requerimento de restituição de valor pago relativamente ao ICMS, decorrente de operação de importação de mercadoria, ao argumento de que esta teria sido devolvida ao país de origem, tendo em vista que o produto não correspondeu ao solicitado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Impugnante sustenta que, em 16/04/22, efetuou o pedido de um telefone celular Note 10 8GB pelo Marketplace Shopee.

Esclarece que, em 18/05/22, o pedido foi retido pela Fiscalização Aduaneira, sendo emitido o Demonstrativo de Impostos e Serviços (DIS), às fls. 09, juntamente com o boleto a pagar, às fls. 06.

Observa que o referido DIS possui o emblema da Receita Federal do Brasil, com a Declaração de Importação de Remessa nº 220001378530, onde os impostos foram calculados pela Fiscalização Aduaneira.

Acrescenta que, em 25/05/22, recebeu o produto. Não agradando do mesmo e, sentindo-se enganado, solicitou o reembolso e devolução do produto.

Aduz que o reembolso foi aprovado em 06/06/22; e que, em 31/05/22, postou o produto em devolução.

Assinala que, em 03/06/22, o mesmo foi entregue à Shopee.

Discorre sobre os procedimentos atinentes à importação de mercadoria de valor acima de US\$ 50,00 (cinquenta dólares).

Adverte que a legislação determina a emissão do Demonstrativo dos Impostos e Serviços - DIS, assim como o recolhimento por boleto destinado aos Correios.

Salienta que não há como o Contribuinte intervir em qualquer momento, restando ao mesmo pagar ou não receberá o produto.

Quanto ao motivo do indeferimento do pedido, o Impugnante afirma que nunca o Fisco poderia indeferir o pedido, uma vez que foi demonstrado, através do DIS, o destino do pagamento do referido boleto em nome dos Correios.

Salienta que, se o Fisco não recebeu ou não consta disponível a arrecadação, não é problema do Contribuinte, pois nada pode fazer a não ser obedecer ao processo de importação pelos Correios e realizar o pagamento.

De sua parte, a Fiscalização, em sua Manifestação Fiscal, esclarece que a Impugnante apresentou o Código do Pedido, com o rastreamento da operação às fls. 12; e o código de rastreamento de nº QC 096 402 224 BR, às fls. 13.

Aduz que houve, ainda, a apresentação do Demonstrativo de Impostos e Serviços (DIS), com o Imposto de Importação no valor de R\$ 181,87 (cento e oitenta e um reais e oitenta e sete centavos) e o ICMS no valor de R\$ 161,67 (cento e sessenta e um reais e sessenta e sete centavos) às fls. 09.

Cita, também, o boleto bancário, cujo beneficiário são os Correios, às fls. 06; e o Comprovante de Pagamento no valor de R\$ 343,54 (trezentos e quarenta e três reais e cinquenta e quatro centavos), às fls. 07.

Menciona, outrossim, que o Impugnante apresentou o Comunicado dos Correios – Autorização para Postagem de Encomendas (logística reversa), às fls. 11, e a comprovação da aprovação do seu pedido de reembolso, às fls. 05.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Adverte que a SEF/MG tem mecanismos sofisticados para identificar os valores recolhidos, em relação ao sistema bancário utilizado e o autor do pagamento.

Esclarece que, em 2017, foi firmado um Convênio entre os Correios e a SEF/MG para que, através de um *webservice* disponível no site dos Correios, o contribuinte responsável pela importação se informe a respeito dos impostos e taxas incidentes na sua operação.

Aduz que, quando o item importado é tributado pela Receita Federal do Brasil, os Correios geram a guia para pagamento de todos os impostos, incluindo o ICMS devido a Minas Gerais.

Após a consulta ao valor devido e pagamento da guia, o responsável pela importação receberá a sua encomenda em domicílio.

Como aponta a Fiscalização, o embasamento está previsto na Portaria COANA nº 82/17, art. 51, § 1º, que assim trata o tema:

Art. 51 - A devolução ou redestinação, de remessa postal internacional ao exterior poderá ser determinada por autoridade competente ou permitida no interesse do destinatário, do remetente ou da própria ECT, nos termos do artigo 53 da Instrução Normativa RFB nº 1.737 de 2017.

§ 1º - Em qualquer hipótese, determinação ou redestinação fica condicionado à prévia solicitação de autorização para devolução ou redestinação apresentada formalmente à fiscalização aduaneira.

Citem-se, ainda, o art. 53, § 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.737 de 2017 e o art. 49, § 1º da Lei nº 6.763/75, abaixo transcritos:

Instrução Normativa RFB nº 1.737/17

Art. 53 - A devolução ao exterior de remessa internacional dependerá de autorização da RFB.

§ 1º - A solicitação de autorização de devolução poderá ser apresentada pela empresa de courier ou pela ECT por meio do Siscomex Remessa, nas hipóteses previstas pela COANA.

Lei nº 6.763/75

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no artigo 201 desta Lei.

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

§ 2º Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como mencionado na Manifestação Fiscal, como a mercadoria foi internalizada, ocorreu o fato gerador, conforme disposto no art. 5º, § 1º, item 5 e art. 6º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Veja-se:

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

5. a **entrada de mercadoria ou bem importados do exterior** e a aquisição, em licitação, promovida pelo poder público, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte regular do imposto, de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados, qualquer que seja a sua destinação;

(...)

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

I - **no desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior**, inclusive quando objeto de leasing;

(...)

(Destacou-se)

Frise-se que a diligência determinada pela 1ª Câmara, na sessão de 21/03/24, resultou na inclusão nos autos de trecho do documento denominado “Padrão Operacional de Processo, SAIF/POP nº 011 (fls. 43/46), o qual, em seu item 7, subitem 7.3, orienta sobre como devem ser processados *“pedidos de restituição referentes a operações de importação não concluídas, com ICMS pago em duplicidade ou que o contribuinte ganhou, na justiça ou no âmbito administrativo, o direito à restituição do ICMS pago”*”.

Neste documento, cuja cópia encontra-se às fls. 46, consta a menção ao art. 165 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN), como fundamento para a não devolução do ICMS ao contribuinte importador *“após a ocorrência do fato gerador que ensejou a cobrança do ICMS importação”*”.

O referido art. 165 do CTN, em seus incisos I e II, dispõe:

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;

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;

(...)

(Destacou-se)

Ressalte-se, portanto, que, no presente caso, o pagamento do ICMS é devido; foi exigido na quantia calculada segundo a legislação em vigor à época do fato gerador; e foi realizado pelo Impugnante, conforme documentos de fls. 06/07.

Ocorre que, posteriormente, esta foi remetida à Shopee, CNPJ nº 29.187.711/0001-070, em seu endereço em Guarulhos/SP, conforme Comunicado dos Correios - Autorização para Postagem de Encomendas, às fls. 11; e registro de rastreamento código QC 096 402 224 BR, às fls. 13.

Como aponta a Fiscalização, não há comprovação da devolução ao exterior da mercadoria encaminhada à Shopee em Guarulhos/SP, o que poderia suscitar a restituição do imposto recolhido ao Erário mineiro.

E, conseqüentemente, não há a autorização da Receita Federal do Brasil para devolução ao exterior de remessa internacional, conforme previsto no *caput* do já transcrito art. 53 da Instrução Normativa RFB nº 1.737/17.

Verifica-se que esta é uma prática muito comum, quando a empresa fornecedora, por falta de interesse econômico de proceder o retorno da mercadoria ao país de origem, a mantém em estabelecimento no Brasil, à espera de outra venda da mesma mercadoria.

O que, forçosamente, acontecerá é que a mercadoria não será devolvida ao exterior, vindo a ter outra destinação no mercado interno.

Lógico é constatar que o ICMS importação sobre a mercadoria já se encontra, neste caso, recolhido pelo adquirente original.

Pelas razões expostas acima, se o fato gerador ocorreu e não há prova de retorno ao exterior, a restituição pela Fazenda Pública estadual não se faz possível.

Note-se que o fornecedor mantém estabelecimento e atividade econômica no Brasil.

Seria plausível o Impugnante exigir a restituição do imposto pago de quem mantiver a mercadoria no mercado interno, podendo ser o fornecedor ou eventual terceiro a seu mando.

Afinal, estes se beneficiam do recolhimento feito pelo importador, ao manter em sua posse mercadoria cujo ICMS devido encontra-se regularizado, suportado por este.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por estas razões, conclui-se não caber a restituição pela Fazenda Pública estadual do ICMS importação quitado pelo Impugnante.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar improcedente a impugnação. Vencido o Conselheiro Pedro Henrique Alves Mineiro (Relator), que a julgava procedente. Designado relator o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu (Revisor). Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 13 de agosto de 2024.

**Alexandre Périssé de Abreu
Relator designado**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

P

Acórdão: 24.742/24/1^a Rito: Sumário
PTA/AI: 16.001660713-97
Impugnação: 40.010154908-91
Impugnante: Gilson Ferreira de Oliveira
CPF: 963.197.806-06
Origem: DF/Ubá

Voto proferido pelo Conselheiro Pedro Henrique Alves Mineiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O cerne da presente controvérsia diz respeito à incidência do ICMS-Importação quando resta demonstrado que houve a entrega da mercadoria importada ao destinatário, pessoa física, no Brasil, porém este realiza a devolução da mercadoria ao remetente, mediante entrega em agência dos Correios.

Como premissa inicial, sob a perspectiva da Teoria Geral do Direito, é necessário diferenciar texto e norma jurídica.

Como premissa inicial, sob a perspectiva da Teoria Geral do Direito, é necessário diferenciar texto e norma jurídica.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 11- 12.), os textos de direito positivo constituem o conjunto de suportes físicos (ordenamento jurídico), enquanto a norma jurídica é a significação (implícita) obtida pela leitura dos textos de direito positivo (à luz dos princípios jurídicos) e pela composição de juízos lógicos, hipotético-condicionais (se ocorre A, então deve ser B), que se reportam ao comportamento humano, no âmbito das relações intersubjetivas. Assim, não há uma relação unívoca entre texto e norma: um único texto pode originar diversas normas jurídicas, bem como uma norma pode ser extraída de diversos textos.

Dentre as normas jurídicas, assume especial relevância a regra-matriz de incidência tributária ou norma tributária em sentido estrito, que também é uma significação obtida com base na leitura dos textos do direito positivo e apresentada sob a forma de um juízo hipotético condicional: em seu antecedente (ou hipótese), há previsão de um fato de conteúdo econômico; e no seu consequente, prescreve uma relação jurídica de cunho obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 610.).

A regra-matriz de incidência tributária pode ser decomposta em aspectos ou critérios, que facilitam a compreensão de sua estrutura lógica: no antecedente, os

critérios (I) material, no qual há a descrição de um comportamento de uma pessoa, composta por um verbo pessoal seguido de seu complemento, (II) temporal, que apresenta as condições de tempo para a ocorrência do fato descrito no antecedente, e (III) espacial, que diz respeito às condições de espaço que definem a ocorrência do referido fato; no conseqüente, os critérios (IV) pessoal, composto pelo sujeito ativo e passivo da relação jurídico-tributária e (V) quantitativo, no qual se observa a base de cálculo e a alíquota.

Frequentemente, quando o legislador utiliza a expressão “fato gerador”, não está se referindo ao critério material da hipótese de incidência tributária, mas ao seu critério temporal, ou seja, o momento de ocorrência do fato jurídico-tributário.

Esse é o caso do art. 6º, inciso I da Lei nº 6.763/75, que prevê a ocorrência do fato gerador no momento do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior.

O critério material, por sua vez, sempre deve ser extraído de uma interpretação sistemática da legislação (estadual, no caso do ICMS), em conjunto com os tratados internacionais (como o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT), as leis complementares (no caso, a Lei Complementar nº 87/96) e a Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, inciso II, atribui a competência aos Estados para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e, no § 2º, inciso IX, alínea “a”, do mesmo artigo, prevê que o ICMS também incidirá “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade”.

No mesmo sentido, o art. 2º, inciso I e § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

A Lei nº 6.763/75 prevê, em seu art. 5º, caput, que configuram fato gerador do ICMS as operações relativas à circulação de mercadorias, e, no § 1º, item 5, que o imposto também incide sobre “a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior (...) por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte regular do imposto”.

O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), por sua vez, estabelece, no seu art. III, que “os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais”.

Trata-se da “cláusula do tratamento nacional”. O GATT, na condição de tratado internacional em matéria tributária, prevalece sobre a lei interna, ainda que posterior, nos termos do art. 98 do CTN.

Diante disso, o ICMS é verdadeiro tributo nivelador, que busca equiparar a carga tributária do produto importado e do produto nacional, que somente podem ser diferenciadas pelo Imposto de Importação.

Assim, a materialidade do ICMS-Importação não pode ser mais abrangente do que o ICMS interno, sob pena de violação ao art. III do GATT e, em última análise, do princípio da igualdade tributária prevista no art. 150, inciso II da Constituição Federal de 1988.

Como visto, o ICMS interno incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, o que pressupõe a existência de: operação, que é um ato ou negócio jurídico oneroso envolvendo um alienante e um adquirente; circulação, que somente pode ser jurídica e não física, com a transferência da titularidade (ou seja, da propriedade ou da posse com disponibilidade jurídica), o que foi reconhecido pelo STJ por meio da Súmula 166 e pelo STF no julgamento da ADC 49; e mercadoria, que é entendida como um bem móvel destinado ao comércio.

Esses requisitos também devem ser aplicados ao ICMS-Importação, sob pena de discriminação do produto importado e violação à materialidade constitucional do imposto.

Assim, quando a legislação prevê a incidência do ICMS sobre a “entrada de mercadoria ou bem importados do exterior”, entende-se como aquela importação definitiva, mediante circulação jurídica, em que há a transferência da titularidade da mercadoria, não se admitindo a incidência do ICMS-Importação sobre admissão temporária ou bens que serão devolvidos ao exterior.

Por essa razão, o STF decidiu, no julgamento do Tema 297 de Repercussão Geral, que “não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra”.

No presente caso, o Impugnante demonstrou que, apesar de ter recebido fisicamente a mercadoria importada, a venda foi cancelada, a mercadoria foi postada em devolução nos Correios e o reembolso foi aprovado, de modo que a transferência de titularidade não se aperfeiçoou.

Não importa, dado os limites objetivos do caso em julgamento, que a mercadoria foi remetida para São Paulo e não diretamente para o exterior. Afinal, se a pessoa jurídica vendedora (Shopee) decidir internalizar o bem e realizar nova venda dentro do território nacional, esta empresa é quem está praticando o fato gerador do ICMS e não o Impugnante, que recusou a mercadoria adquirida.

Caso não seja deferido o pedido de restituição do Impugnante, haverá o risco de dupla incidência do ICMS-Importação, já que outra empresa poderá adquirir de forma definitiva a mercadoria importada, praticando o fato gerador do imposto. Basta lembrar das hipóteses de importação por conta e ordem de terceiros, no qual o real adquirente é quem pratica o fato gerador do ICMS.

Por essas razões, julgo procedente a impugnação, deferindo o pedido de restituição.

Sala das Sessões, 13 de agosto de 2024.

**Pedro Henrique Alves Mineiro
Conselheiro**

CCMIG