

Acórdão: 24.795/24/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.019641112-06  
Impugnação: 40.010157717-17  
Impugnante: Fast Shop S.A  
IE: 062389780.04-53  
Proc. S. Passivo: Antônio Brito Dias Júnior/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Pedido de restituição de valores devidamente pagos a título de ICMS/ST, para os quais a saída ao consumidor final foi realizada em valor inferior à base de cálculo presumida para fins de retenção do imposto. Pedido fundamentado no *caput* do art. 31-C da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Conforme decisão em recurso hierárquico, a Recorrente não tem direito à restituição do ICMS/ST relacionado à definitividade da base de cálculo presumida, relativamente às saídas ocorridas até março de 2019, por falta de previsão legal e por não estar amparada por decisão judicial. Quanto às saídas ocorridas a partir de março de 2019, a legislação estadual passou a prever o direito à restituição ou o dever de complementação do ICMS/ST relacionado à definitividade da base de cálculo presumida, não havendo necessidade de autorização prévia do Fisco, devendo a Recorrente observar o disposto no art. 31-A e seguintes, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Demanda de natureza não contenciosa, alheia à competência deste Conselho. Entretanto, em atendimento à determinação judicial, esta Câmara manifesta-se por julgar improcedente a Impugnação, ratificando a decisão da autoridade competente. Impugnação improcedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Em 30/08/19, o estabelecimento da Requerente em epígrafe ingressa com “Requerimento de Restituição do ICMS Substituição Tributária”, (Protocolo CAFT nº 1054323) correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, no período de 01/07/19 a 31/07/19.

Em documento constante às fls. 03/09, a Requerente menciona que a restituição é requerida nos termos do art. 22 e seguintes da Parte 1 do RICMS/02.

Cita o Recurso Extraordinário (RE) nº 593.849/MG e a Tese 201 de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal (STF).

Esclarece que “o pronunciamento do STF consolidou a favor dos contribuintes o direito de recuperar o ICMS Substituição Tributária cobrado a maior em decorrência da adoção de base de cálculo presumida superior ao valor do fato

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*gerador concretamente realizado, sendo essa modalidade de restituição que orienta o presente requerimento”.*

Menciona, ainda, o Decreto nº 47.314/17, que alterou a redação do art. 22 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, o qual transcreve.

O pedido vem acompanhado de documentos às fls. 10/53.

A Requerente apresenta as seguintes planilhas constantes de DVD-R, às fls. 54:

- “Detalhe\_Ressarcimento.xlsx”: traz toda a movimentação de entradas e saídas dos produtos nos quais ocorreu efetiva diferença entre as bases presumidas e os fatos geradores realizados, identificando as importâncias a serem ressarcidas por meio dos campos de registro que menciona;

- “Detalhe\_Vínculos\_Entradas-Saídas.xlsx”: demonstra a vinculação entre as operações de saídas realizadas pela Requerente e as operações de entradas das quais resultou a retenção e o recolhimento antecipado do ICMS/ST.

Observe-se que este pedido integra um rol de sessenta e três pedidos de restituição do ICMS/ST apresentados por diversos estabelecimentos da Fast Shop S.A., todos com solicitação e fundamentos semelhantes, sendo que:

- cinquenta e nove pedidos foram indeferidos pela Fiscalização e foram seguidos de Impugnação da Requerente;

- quatro pedidos foram também indeferidos pela Fiscalização, mas para estes **a Requerente não apresentou Impugnação**, sendo eles referentes aos PTAs nºs 16.019641434-85, 16.019641436-39, 16.019641437-10 e 16.019641438-92.

Por serem os pedidos de conteúdo semelhante, a Fiscalização, em 23/09/20, em resposta às solicitações que menciona em seu Anexo Único (onde lista oito estabelecimentos da Fast Shop S.A. e seus respectivos pedidos de restituição), emite Parecer, após detida análise da legislação e da documentação apresentada.

Em virtude de alterações ocorridas no Anexo XV do RICMS/02, com a publicação do Decreto nº 47.547, de 05/12/18, e visando a um melhor entendimento e clareza, o Parecer da Fiscalização é apresentado de forma que sua análise divide a resposta aos pedidos em dois períodos de referência: até fevereiro de 2019; e a partir de março de 2019.

Quanto ao período de outubro de 2016 a fevereiro de 2019, a Fiscalização propõe o indeferimento dos respectivos pedidos, externando a seguinte motivação:

- entende que os estabelecimentos requerentes não fazem jus aos valores demonstrados, uma vez que calcularam tão somente os valores recolhidos a maior, deixando de calcular e deduzir os valores que cada um deles teria que complementar, quando as vendas a consumidor final ocorreram por valores superiores aos que serviram como base de cálculo na antecipação ou recolhimento por substituição tributária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- considera que os Requerentes não suportaram o ônus do imposto, repassando-o aos seus clientes, conforme disposto no parágrafo único do art. 22 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Para os requerimentos de restituição em que os fatos geradores são a partir de 2019 até janeiro de 2020, a Fiscalização propõe o “não conhecimento do pedido”, uma vez que a subseção IV-A do Anexo XV do RICMS/02 disciplinou os procedimentos e a forma a serem adotados pelos contribuintes de Minas Gerais, para se restituírem ou fazerem a complementação do ICMS/ST.

A Fiscalização acrescenta que a partir de março de 2019 não é mais necessário o requerimento do contribuinte para se restituir, bastando cumprir as obrigações previstas nos arts. 31-A a 31-J da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para, se for o caso, se restituir ou efetuar a complementação.

A Chefia da Delegacia Fiscal/BH-4 (DF/BH-4), em seu Despacho, decide pelo “não conhecimento do pedido” referente aos períodos de março de 2019 a janeiro de 2020, e indefere o pedido de restituição/ST referente aos períodos de dezembro de 2018 a fevereiro de 2019.

A Recorrente apresenta, em 23/11/20, suas Impugnações, sendo uma para cada protocolo CAFT, dirigidas ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CCMG), apresentando os argumentos que seguem.

Quanto ao processo tributário administrativo em referência, afirma que o ICMS/ST pretendido foi cobrado a maior em decorrência da adoção de base de cálculo presumida superior ao valor dos fatos geradores concretamente realizados no período de 01/07/19 a 31/07/19.

Cita a decisão do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE nº 593.849/MG, que assegurou aos contribuintes o direito de recuperar o ICMS/ST cobrado a maior neste caso.

Destaca que apresentou demonstrativos, detalhando toda a movimentação de entradas e saídas dos produtos nos quais ocorreu efetiva diferença entre as bases presumidas e os fatos geradores concretamente realizados, identificando as importâncias a serem ressarcidas (planilha “Detalhe\_Ressarcimento.xlsx”), bem como a vinculação entre as operações de saídas realizadas pela Requerente e as operações de entrada das quais resultou a retenção e o recolhimento antecipado do ICMS/ST (planilha “Detalhe\_Vinculos\_Entradas-Saídas.xlsx”).

Alega a tempestividade de sua Impugnação em face do indeferimento do pedido de restituição de indébito tributário, apontando a data da ciência da decisão em 19/10/20. Considera que o termo final do prazo de impugnação é 18/11/20, razão pela qual entende haver tempestividade na Impugnação, com protocolo efetivado conforme faculdade prescrita no art. 117, § 2º, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Destaca que a decisão impugnada é genericamente adotada para uma sequência de pedidos de restituição formalizados por diversos estabelecimentos da

Impugnante, os quais guardam referência com fatos geradores também ocorridos em várias competências.

Cita que o parecer da Fiscalização sugeriu duas soluções diferentes:

- o indeferimento dos pedidos referentes aos períodos de outubro de 2016 a fevereiro de 2020 (sic);
- o não conhecimento dos pedidos referentes aos períodos de março de 2019 a janeiro de 2020.

Considera que a decisão *“é inconciliável com o pleito formulado neste processo. Outrossim, os fundamentos contidos no Parecer por ele incongruentemente encapado também não justificam eventual indeferimento à pretensão da Impugnante, nem à ausência de resposta explícita quanto ao valor e forma de restituição do indébito requerida ao competente órgão fazendário que dele deve se pronunciar”*.

Argumenta que o indeferimento efetivamente declarado na decisão proferida pela Delegada Fiscal não alcançou a pretensão deduzida pelo Contribuinte, já que a decisão cita o período de dezembro de 2018 a fevereiro de 2020, enquanto o pedido é de 19/10/16 a 31/08/18.

Aponta que a decisão também não consigna expressamente o valor do indébito eventualmente reconhecido e não se manifesta acerca dos meios pelos quais se efetivaria o consequente ressarcimento.

Adverte que a decisão não poderia ser formulada em seu elemento dispositivo de forma tão incerta e abstrata e sem observar as formalidades essenciais à garantia dos direitos dos postulantes.

Acrescenta que o Parecer *“desenvolve raciocínio que se contrapõe completamente à consolidada interpretação que a doutrina e a jurisprudência atribuem ao art. 166 do Código Tributário Nacional, bem como desafia os precedentes que tratam de ressarcimento de ICMS-ST fundado no art. 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal e no artigo 10 da Lei Complementar nº 87/96, confrontando até mesmo estes dispositivos”*.

Ressalta que esses dispositivos ***“não condicionam o ressarcimento do ICMS-ST pelo contribuinte substituído à comprovação da assunção do encargo financeiro, justamente porque se presume que o encargo foi suportado por ele”***.

Afirma que *“em nenhum trecho do acórdão proferido pelo STF em razão do julgamento do RE 593.849/MG há qualquer menção à aplicabilidade do art. 166 do CTN, constatação derivada da obviedade quanto ao fato de que o contribuinte substituído é onerado pelo tributo antecipadamente recolhido”*.

Argumenta que *“em que pese o teor dos dispositivos da legislação estadual mencionados no Parecer acima transcrito, os quais reproduzem em parte o enunciado 166 do Código Tributário Nacional, o condicionante de restituição embasado na assunção do respectivo encargo financeiro ou na autorização de quem o tenha suportado não possui pertinência para a restituição do ICMS/ST objeto da análise”*.

Cita que “a subsunção ao condicionante do dispositivo legal apontado no Parecer exige a transferência do respectivo encargo financeiro de forma que a restituição deve ser realizada somente por quem prove haver assumido o referido encargo”.

Adverte que “não se observa essa transferência de encargo nos casos de restituição dos valores pagos a maior a título de ICMS-ST quando a base de cálculo da operação ou prestação promovida pelo contribuinte substituído ao consumidor final for inferior àquela prevista na antecipação”.

Entende que “o contribuinte substituído assumiu com o encargo econômico indevido por ter sofrido tributação antecipada que levou em consideração base de cálculo presumida superior à verificada na efetiva operação, estando esse encargo materializado na retenção destacada na nota fiscal emitida pelo contribuinte substituto remetente ou através do valor incorporado ao preço de aquisição destacado em nota fiscal emitida por contribuinte remetente que tenha sofrido anterior substituição e representado nos arquivos XML's dessas notas fiscais eletrônica através das TAG's 'vBCSTRet' e 'vICMSSTRet' que respectivamente apresentam a base de cálculo presumida e o valor a retenção que integra o preço do produto adquirido”.

Considera “inquestionável a legitimidade da requerente para o pleito de restituição, cuja materialização não foi devidamente apurada exclusivamente pelo fato de que a fiscalização sequer se deu ao trabalho de analisar os documentos que instruíram o pedido inicial”.

Destaca que “mesmo sendo o ICMS-ST um tributo indireto, sua repetição do indébito está sujeita à regra especial prevista no art. 10 e §§ da LC 87/96, a qual não exige a prova de não repasse do ônus econômico ou autorização expressa do contribuinte de fato para o contribuinte de direito, não se aplicando ao procedimento de restituição o art. 166 do CTN”.

Afirma que “presume a legislação complementar a possibilidade de transferência do respectivo encargo financeiro, mesmo porque tal transferência é pressuposto constitucional da validade da norma de substituição, na medida em que, sabidamente, não será o substituto, responsável pelo recolhimento do tributo, que sofrerá a efetiva diminuição patrimonial em razão da incidência da norma tributária, mas sim o próprio contribuinte substituído”.

Considera que “os documentos referenciados nos anexos que instruíram o requerimento em questão dão suporte a inequívoca conclusão de que a Impugnante, enquanto contribuinte substituído, arcou integralmente com o encargo econômico resultante da antecipação tributária que levou em consideração base de cálculo presumida superior à verificada na efetiva operação de venda realizada ao consumidor final, o que poderia ter sido constatado pelo serviço de fiscalização se minimamente houvesse sido avaliados os demonstrativos que instruíram o requerimento inaugural”.

Entende que “não se constitui em óbice à apreciação do pleito formulado pela Impugnante a ausência de demonstração expressa de valores supostamente devidos por complementação, ou seja, da ocorrência de vendas a consumidor por valores superiores aos que presumidamente tributados”.

Adverte que *“da legislação do Estado de Minas não consta um dispositivo sequer condicionando o direito de o contribuinte peticionar requerendo restituição de indébito à demonstração concomitante de eventuais valores a complementar de ICMS-ST”*.

Menciona os §§ 10-A e 10-B do art. 22 da Lei nº 6.763/75, para acrescentar que *“tais dispositivos, embora autorizem o Poder Executivo eventualmente exigir do contribuinte a complementação do imposto devido por substituição tributária nas operações entre contribuintes, quando o valor da operação por ele praticado se efetivar em montante superior à base de cálculo presumida utilizada para o cálculo do imposto devido por substituição tributária, não estabelecem obrigação de que os pedidos de restituição apresentados por contribuintes sejam instruídos com expressa demonstração de valores a complementar”*.

Entende ser dever da autoridade fazendária apurar o valor da restituição pleiteada, e considera que *“ao processar um pedido de restituição, lhe é defeso verificar previamente a prática de preços superiores à base de cálculo presumida e se estes foram considerados pelo contribuinte, desse modo delimitando o quantum do ressarcimento”*.

Por outro lado, argumenta que *“esse poder-dever não pode ser invocado para obstar o processamento regular dos pedidos de restituição formulados pelos contribuintes, ainda mais quando tal decisão se perfaz sem que a autoridade fazendária tenha minimamente avaliado os demonstrativos apresentados com o pedido inaugural”*.

Cita, ainda, o disposto no art. 26 da Lei Estadual nº 14.184/02, que trata de obrigação da Administração de diligenciar para a obtenção de documento ou sua cópia, no caso de o interessado declarar que fato ou dado estão registrados neste.

Destaca que *“todas as informações que constam dos citados demonstrativos que instruíram a exordial estão à disposição e acessíveis à Administração Fazendária, posto que extraídos de notas fiscais eletrônicas (NFe) detalhadamente especificadas, estando também todos esses documentos informados na Escrituração Fiscal Digital-EFD transmitidas pela Impugnante”*.

Aduz que *“não se justifica obstar o processamento do pleito de restituição, bem como a própria análise do valor a ser restituído, ao simples argumento de que a requerente deixou de expressamente demonstrar que o valor da restituição pleiteada se encontra abatido de eventuais complementos do imposto também devido e anteriormente recolhido por substituição tributária”*.

Ao final, a Recorrente solicita:

1) a declaração de nulidade da decisão proferida, determinando-se o retorno dos autos à Delegacia Fiscal/BH-4 para que esta proceda à análise dos demonstrativos que instruem o pedido e se pronuncie efetivamente sobre o valor a ser restituído e a forma pela qual se efetivará esse ressarcimento;

2) caso este Conselho entenda por adentrar no mérito, o reconhecimento da legitimidade ativa da Impugnante em face do pleito de restituição e, apurado o valor a

ser ressarcido, que lhe seja autorizada a restituição, conforme requerido na petição inaugural.

A Fiscalização volta a se manifestar em 03/05/21.

Assinala que não há previsão legal para que o Conselho de Contribuintes se manifeste sobre mero indeferimento de pedido de restituição de ICMS/ST, pois sua competência é limitada nos termos do art. 106 do RPTA.

Enfatiza que o Conselho de Contribuintes somente pode ser chamado a julgar casos de impugnações que envolvam lançamento do crédito tributário ou indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário; e reclamação contra decisão que negar segmento a impugnação.

Acentua que o pedido formulado não aborda nenhuma dessas hipóteses.

Aponta a intempestividade do recurso, tanto para o caso de ser recebido como impugnação, como de ser recebido como recurso hierárquico.

Quanto ao fato de o indeferimento ser para vários requerimentos, entende que tal fato não trouxe nenhum prejuízo ao Contribuinte, pois são individualizados por meio do Anexo Único ao parecer fiscal, no qual os requerimentos são devidamente identificados por número do CAFT, que é numeração interna da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), e ainda, valores dos requerimentos e inscrições estaduais dos estabelecimentos.

Aduz que os fundamentos dos requerimentos são os mesmos, bem como os motivos do indeferimento.

Afirma, portanto, que a decisão de indeferimento alcançou todos os requerimentos do Contribuinte que estão elencados no Anexo Único ao Parecer.

Quanto à alegação da Impugnante de que envolve o art. 150, § 7º, da Constituição Federal – CF/88, o art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN e o art. 10 da Lei Complementar (LC) nº 87/98, a Fiscalização afirma que o referido art. 166 encontra-se no mesmo nível hierárquico da Lei Complementar nº 87/96.

A seguir, transcreve-se trecho da Manifestação Fiscal que trata sobre o tema:

#### Manifestação Fiscal

E é pacífico nos tribunais e na doutrina que o ICMS é imposto construído para repercutir o seu encargo. Este encargo é suportado pelo contribuinte de fato, que na operação que gera a restituição pleiteada, são os clientes da impugnante.

Não poderia ser diferente permitir ao contribuinte de direito se ressarcir de um imposto que teve seu valor repassado e cobrado do contribuinte de fato seria promover o enriquecimento ilícito, sem causa.

A substituição tributária é mera cobrança antecipada do ICMS, não altera sua estrutura em nada. Continua

sendo imposto indireto, não merecendo tratamento específico nas regras gerais, que continuam as mesmas. Assim a aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional não pode ser afastada.

A mudança de posicionamento do STF consubstanciada no RE 593.849/MG foi tão somente no aspecto de ser ou não definitiva a Base de cálculo utilizada para a cobrança do ICMSST. A mudança de definitiva para provisória, nada mais.

(...)

Assim, fica demonstrado que a impugnante não tem legitimidade para pleitear a restituição, visto que ficou provado que repassou os valores recolhidos aos seus clientes.

E ainda que tivesse legitimidade, a empresa não faria jus aos valores pleiteados, visto que simplesmente levantou as operações de vendas de produtos que ocorreram por valores inferiores à base de cálculo sobre a qual fora recolhido o ICMSST antecipadamente.

Ora, o ICMS nunca foi apurado produto a produto, nem tampouco operação a operação. É apurado por período mensal, compensando os débitos de todas as operações, com os créditos também de todas as operações.

Assim a empresa quer a restituição dos seus créditos quando realizou vendas abaixo da base de cálculo utilizada para o recolhimento do ICMSST, sem compensar seus débitos quando as vendas foram por valores superiores à mesma base de cálculo.

E os produtos da impugnante, em sua maioria, como está exposto no pedido inicial, têm o ICMSST calculado e recolhido antecipadamente por uma das filiais da própria impugnante, fazendo a apuração em período mensais, onde são compensados todos os débitos e todos os créditos, de forma global!

Em sua Manifestação Fiscal, a Fiscalização conclui que não cabe impugnação ao Conselho de Contribuintes, sendo cabível o recurso hierárquico.

Reitera que o recurso recebido se mostra intempestivo, tanto como impugnação quanto como recurso hierárquico.

Assinala que, se o recurso for apreciado no mérito, o valor da restituição deve ser negado por falta de legitimidade ativa, visto que ficou demonstrado que a Requerente transferiu o ônus do ICMS/ST aos seus clientes e não exibiu prova de estar por estes expressamente autorizada a pleiteá-la, nos termos do art. 166 do CTN, e ainda, se houvesse legitimidade, os valores seriam indevidos por falta de compensação



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos débitos pelas operações realizadas por valores superiores à base de cálculo do ICMS/ST.

A Superintendência Regional da Fazenda/Belo Horizonte (SRF/BH) acolhe o recurso hierárquico, conforme disposto no art. 51 da Lei nº 14.184/02.

Em 19/01/22, a Coordenação Regional de Tributação emite, então, o Parecer nº 4/SEF/SRF-BH-CRT/2022, que relaciona dez pedidos de restituição apresentados pelo estabelecimento de Fast Shop S.A. de Inscrição Estadual nº 062389780.04-53, por meio do qual analisa os argumentos e documentos apresentados pela Requerente.

Confirma o entendimento de que para o indeferimento do pedido de restituição de ICMS/ST, previsto no art. 22 e seguintes da Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02, não há previsão de impugnação dirigida ao CCMG.

Recebe o recurso como recurso hierárquico previsto no art. 51 da Lei nº 14.184/02.

Quanto à tempestividade do recurso, entende que o prazo seria de 10 (dez) dias, segundo o art. 55 da citada lei. Considerando que a Recorrente foi cientificada em 19/10/20 e este recurso foi encaminhado via Correios, com carimbo de 23/11/20, o recurso foi intempestivo.

No entanto, adverte que a DF/BH-4, apesar de fazer referência à intempestividade, não a declarou, analisando o mérito do recurso e o encaminhando para decisão do Superintendente Regional da Fazenda. Por essa, razão, a SRF/BH realiza a análise do recurso.

Quanto aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, assim se manifesta o sr. Coordenador Regional de Tributação, em seu Parecer de fls. 115/118:

### Parecer

Em relação ao referido RE 593.849/MG, (DJ-e 05/04/2017), com Tema de Repercussão Geral nº 201, o STF decidiu, por maioria de votos, como prejudicial de mérito, declarar a inconstitucionalidade do § 10, art. 22 da Lei nº 6.763/1975 e do correspondente art. 21, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, afirmando que a base de cálculo presumida da substituição tributária progressiva não é definitiva. Nessa linha, fixou tese para admitir a restituição do imposto pago a maior, quando a base de cálculo presumida do ICMS/ST for superior à base de cálculo real, praticada nas operações destinadas a consumidor final. Também fixou interpretação conforme a CF/88 nas expressões " ... não se efetive o fato gerador presumido", § 11, art. 22, da referida Lei, e " ... fato gerador presumido que não se realizou", art. 22, do referido Anexo XV.

Destaque-se que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, realizada de forma incidental em sede de recurso extraordinário com repercussão

geral reconhecida, diferem da inconstitucionalidade verificada em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) ou de Constitucionalidade (ADC), isto porque a decisão proferida em recurso extraordinário visa orientar as decisões a serem proferidas pelos membros do Poder Judiciário, sem contudo suspender a eficácia da norma no ordenamento jurídico para aqueles que não figuraram como partes. Entretanto, na ADI ou ADC, a norma declarada inconstitucional deixa de produzir os efeitos erga omnes tão logo seja publicada a certidão de julgamento da decisão, resguardada a possibilidade de modulação dos efeitos pelo STF.

Conforme consta no dispositivo relacionado aos efeitos da decisão, na ementa do RE 593.849/MG, ela se aplica apenas às partes, aos litígios futuros e aos pendentes, submetidos à sistemática de repercussão geral, deixando claro que houve uma mudança no entendimento anteriormente consolidado pelo STF quanto à definitividade da base de cálculo do ICMS/ST.

*6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. (Grifado)*

Este Estado, por meio da Lei nº 22.549/2017, revogou o § 10, considerado inconstitucional pelo STF no referido RE, e promoveu alterações no § 11, ambos do art. 22 da Lei nº 6.763/1975, notadamente no sentido de prever a possibilidade de restituição do ICMS/ST em relação aos fatos geradores não realizados, inclusive no que tange ao seu aspecto quantitativo. Como consequência lógica da alteração do entendimento do STF, passando a considerar que a base de cálculo do ICMS/ST não é mais definitividade, também restou determinada a cobrança da complementação do referido imposto em relação aos fatos geradores que se realizarem por um valor maior que a base de cálculo presumida, observada a forma, prazo e condições previstos em regulamento, conforme dispõe os §§ 10-A e 10-B do citado art. 22.

Para dar efetividade à referida mudança de entendimento da Corte Suprema, as alterações da citada lei nº 22.549/2017 foram regulamentadas pelo Decreto nº 47.547/2018, com efeitos a partir de 01/03/2019, que dispôs de forma mais detalhada acerca da possibilidade de restituição do ICMS/ST

quando o valor da operação a consumidor final se efetivar em montante inferior à base de cálculo presumida utilizada para o cálculo do ICMS/ST, bem como regulamentou o dever do contribuinte substituído de recolher o valor relativo à complementação do ICMS/ST quando o valor da operação a consumidor final se efetivar em montante superior à base de cálculo presumida.

Ressalte-se que as alterações retromencionadas visam assegurar a isonomia e simetria entre os direitos e deveres do contribuinte e do Poder Público, no sentido de garantir que nenhuma das partes enriqueça sem causa. É importante destacar que o citado Decreto, ao dispor sobre os prazos e os procedimentos, o fez para viabilizar a conferência das informações prestadas ao Fisco, as quais são imprescindíveis para a apuração da certeza e liquidez do crédito tributário a ser complementado e/ou do valor a ser restituído pelo contribuinte.

Isso posto, passe-se à análise dos fatos e argumentos da Recorrente e da DF/BH-4, acima resumidos.

Quanto ao referido RE 593.849/MG, não se aplica à Recorrente, tendo em vista que essa decisão não produziu efeitos erga omnes e a Recorrente não possui processo judicial submetido à sistemática de repercussão geral, impetrado em data anterior à publicação da ata da decisão, o que ocorreu em 27/10/2016. Assim, os pedidos de restituição de ICMS/ST da Recorrente devem ser analisados conforme as regras previstas na legislação estadual, sendo que este Estado promoveu alterações na legislação, assimilando a mudança jurisprudencial quanto à definitividade da base de cálculo do ICMS/ST, conforme acima explicitado.

Quanto à análise e decisão da DF/BH-4, o Parecer adverte que:

Parecer

(...) considerando (1) que não havia previsão legal neste Estado para a restituição de ICMS/ST relacionado ao aspecto da definitividade da base de cálculo presumida para os fatos anteriores a março/2019; (2) que a Recorrente não está amparada por decisão judicial; (3) que, para os períodos a partir de março/2019, a legislação deixou de exigir a apresentação do pedido de restituição de ICMS/ST e autorização prévia do Fiscal, inclusive em relação à definitividade da base de cálculo presumida, a DF/BH-4 poderia ter optado pelo não conhecimento de todos os pedidos, em relação a todos os períodos de apuração, sem análise de mérito, por

falta de previsão legal ou decisão judicial aplicável à Recorrente.

No caso dos fatos geradores ocorridos a partir de março/2019, a legislação estadual, art. 31-A e seguintes, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, introduzidos pelo Decreto nº 47.547/2018, com efeitos a partir de 01/03/2019, prevê que o próprio contribuinte, sem necessidade de autorização prévia do Fisco, exceto nas exceções previstas, deverá apurar os valores de ICMS passíveis de restituição e de complementação, conforme as saídas efetivadas em valores superiores ou inferiores à base de cálculo presumida usada para a antecipação do ICMS/ST, confrontando esses valores, nos termos do art. 31-G do mesmo Anexo XV:

(...)

Em suma, todo contribuinte não submetido à referida decisão do STF carece de direito para restituição do ICMS/ST relacionado a regra da definitividade da base de cálculo presumida, referente às saídas anteriores a março/2019. Esse direito nasceu, neste Estado, com as alterações introduzidas no Anexo XV, com vigência a partir de 01/03/2019, devendo o próprio contribuinte apurar os valores passíveis de restituição ou complementação.

Quanto à aplicação do art. 166 do CTN, o Parecer assim se manifesta:

Parecer

Não há dúvida quanto à aplicação do abaixo transcrito art. 166, do CTN, à restituição de ICMS, por se tratar de um imposto indireto cujo encargo é repassado ao consumidor final, que é o contribuinte de fato. Na regra contábil para a formação do preço da mercadoria vendida, os tributos indiretos são incluídos como despesas variáveis na formação do preço. Essa regra se aplica também ao contribuinte substituído tributário, quando a retenção do ICMS tenha sido feita pelo fornecedor, em etapa anterior da circulação da mercadoria, e o valor do imposto retido é destacado ou informado na nota fiscal de aquisição.

(...)

Assim, a restituição de indébito de ICMS depende da demonstração da assunção do ônus do imposto, ou estar devidamente autorizado pelo contribuinte de fato, nos exatos termos do art. 166. Mesmo para o contribuinte amparado por decisão judicial que tenha declarado direito à restituição do ICMS/ST, relacionado à definitividade da base de cálculo, para

períodos anteriores a março/2019, será necessária a observância do referido art. 166, sob pena de enriquecimento sem causa do requerente.

Para os períodos posteriores a fevereiro/2019, uma vez regulamentada a possibilidade de restituição do ICMS/ST, relacionada ao aspecto da não definitividade da base de cálculo presumida, caberá ao contribuinte levar em conta, na composição do preço de venda da mercadoria, seu direito à restituição e dever de complementação do ICMS/ST, conforme o caso.

Quanto ao argumento da Recorrente que haveria um dever do Fisco de apurar o valor do ICMS/ST para fins de restituição, o Parecer esclarece que:

Parecer

Necessário destacar também que, ao contrário do argumento da Recorrente, não é dever do Fisco apurar o valor do ICMS/ST para fins de restituição. Para períodos anteriores a março/2019 e para aquelas situações que ainda é necessária a autorização prévia, cabe ao Fisco conferir as informações prestadas pelo contribuinte e autorizar, mediante visto na nota fiscal, ou indeferir o pedido de restituição. Com as alterações aplicáveis a partir de março/2019, com algumas exceções previstas para o caso de ressarcimento junto a outro contribuinte, não é mais necessária a autorização prévia do Fisco. Ele deve cumprir as obrigações acessórias previstas, apurar o valor passível de restituição e promover o creditamento ou abatimento em ICMS/ST devido pelo próprio contribuinte, sujeitando-se a uma verificação posterior pelo Fisco, dentro do prazo quinquenal.

O Parecer, ainda, esclarece que:

Parecer

(...) ao contrário do alegado pela Recorrente, os §§ 10-A e 10-B, art. 22 da Lei nº 6.763/75, regulamentados no art. 31-A e seguintes, Anexo XV do RICMS/02, não se aplicam nas operações entre contribuintes do ICMS, mas na etapa final de incidência do ICMS, ou seja, na venda a consumidor final, quando é possível verificar se a base de cálculo presumida para a retenção do ICMS/ST foi superior ou inferior ao real valor da operação destinada a consumidor final.

E assim conclui o Parecer:

Parecer

Diante do exposto, a Recorrente não tem direito à restituição do ICMS/ST relacionado à definitividade da base de cálculo presumida, relativamente às saídas

ocorridas até março/2019, por falta de previsão legal e por não estar amparada por decisão judicial. Quanto às saídas ocorridas a partir de março/2019, a legislação estadual passou a prever o direito à restituição ou o dever de complementação do ICMS/ST relacionado à definitividade da base de cálculo presumida, não havendo necessidade de autorização prévia do Fisco, devendo a Recorrente observar o disposto no art. 31-A e seguintes, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02. Assim, a decisão da DF/BH-4 deve ser mantida.

O Parecer da Coordenação Regional de Tributação fundamenta a decisão do Superintendente Regional da Fazenda que consta às fls. 118 (verso).

O Contribuinte é cientificado de que seu recurso foi conhecido e não provido.

Inconformados, os estabelecimentos da Requerente ingressam juntos com Mandado de Segurança, Processo nº 5097604-92.2022.8.13.0024, contra as autoridades fazendárias que negaram o seguimento.

No Mandado de Segurança, os Contribuintes requerem:

- a concessão da liminar para declarar a nulidade dos Pareceres nºs 1/SEF/SRF-BH-CRT/2022, 2/SEF/SRF-BH-CRT/2022, 3/SEF/SRF-BH-CRT/2022, 4/SEF/SRF-BH-CRT/2022, 5/SEF/SRF-BH-CRT/2022, 6/SEF/SRF-BH-CRT/2022 e 7/SEF/SRF-BH-CRT/2022;

- o reconhecimento da tempestividade das impugnações apresentadas pelas Impetrantes;

- e que seja reconhecida a possibilidade de interposição de impugnações em face de decisões de indeferimento de pedidos de restituição do ICMS/ST, com sua posterior remessa ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, para que haja efetiva apreciação dos argumentos apresentados pelas Impetrantes, sobretudo considerando a expressa previsão legal contida nos arts. 36, 117 e 120, inciso I, do Decreto nº 44.747/08;

- a confirmação da liminar, para declarar definitivamente a nulidade dos citados Pareceres, bem como os demais pedidos;

- subsidiariamente, o retorno dos autos às Autoridades Coatoras, para que haja a efetiva análise das informações por elas fornecidas em seus pedidos de restituição, haja vista a inaplicabilidade do art. 166 do CTN, bem como a legitimidade da recuperação dos valores indevidamente recolhidos a partir da data de publicação da ata de julgamento da repercussão geral, qual seja, 24/10/16.

A decisão judicial foi no sentido de conceder a segurança pleiteada, determinando às Autoridades Coatoras que remetam as impugnações apresentadas pelas Impetrantes para apreciação pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Carta de Intimação para cumprimento da sentença proferida no referido processo foi recebida na Superintendência Regional da Fazenda/Belo Horizonte, em 20/05/24.

A Fiscalização se manifesta, por fim, historiando o processo tributário administrativo em referência, reiterando os argumentos já apresentados e solicitando seu encaminhamento ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, para cumprimento da sentença proferida no Mandado de Segurança.

### **DECISÃO**

Como relatado, a Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual a restituição de valores devidamente pagos a título de ICMS/ST, para os quais a saída ao consumidor final foi realizada em valor inferior à base de cálculo presumida para fins de retenção do imposto.

A circunstância acima descrita se enquadra na previsão do *caput* do art. 31-C e seus §§ 1º e 2º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que assim dispõem:

RICMS/02

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.

(Destacou-se)

Faz-se necessário esclarecer que os expedientes referidos foram objeto de análise junto à Unidade Administrativa de origem, a qual os indeferiu pelas razões já relatadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como discordou das razões apresentadas pela Fiscalização, constantes do despacho de indeferimento dos referidos pedidos, a Requerente apresentou, de forma equivocada, suas impugnações, as quais, como relatado, não foram processadas como tais, por incabíveis, mas como recursos dirigidos à consideração da autoridade hierárquica superior, nos termos do disposto nos arts. 51, § 1º, 55 e 58 da Lei nº 14.184/02:

### Lei nº 14.184/02

Art. 51 - Das decisões cabe recurso envolvendo toda a matéria objeto do processo.

§ 1º - O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não reconsiderar a decisão no prazo de cinco dias, encaminhá-lo-á à autoridade imediatamente superior.

(...)

Art. 55 - Salvo disposição legal específica, é de dez dias o prazo para interposição de recurso, contado da ciência pelo interessado ou da divulgação oficial da decisão.

(...)

Art. 58 - Interposto o recurso, o interessado será intimado a apresentar alegação no prazo de cinco dias contados da ciência da intimação.

Entretanto, a Requerente não logrou êxito, não sendo provido o referido recurso, conforme consta dos autos. Assim, as decisões administrativas tornaram-se definitivas, conforme previsto no art. 58-A do referido diploma legal. Veja-se:

### Lei nº 14.184/02

Art. 58-A. Não interposto ou não conhecido o recurso, **a decisão administrativa tornar-se-á definitiva**, certificando-se no processo a data do exaurimento da instância administrativa.

(Destacou-se)

Como se verifica acima, o art. 31-C da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 usa a expressão “restituição” para tratar desses pedidos relativos ao ICMS/ST quanto ao aspecto quantitativo.

Mesmo que a legislação tributária se utilize do vocábulo “restituição”, como transcrito, **aqui não se trata propriamente de “restituição de indébito”**, já que no momento em que foi destacado, retido e recolhido o imposto, este era devido não apenas pela subsunção do fato à norma tributária, mas, também, em seu aspecto quantitativo, afastando-se, assim, a hipótese de requerimento decorrente de um imposto não devido ou pago erroneamente.

Esse aspecto é relevante no presente caso, pois, **por não se tratar de pedido de restituição de indébito**, como previsto Capítulo III do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, falta a este Conselho de Contribuintes a competência para analisar a impugnação/recurso contra o indeferimento em epígrafe, tendo em vista que, assim, os arts. 36 e 106 do RPTA delimitam sua competência:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### RPTA

Art. 36. Do indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário cabe impugnação ao Conselho de Contribuintes.

(...)

Art. 106. Instaura-se o contencioso administrativo fiscal:

I - pela reclamação contra decisão que negar seguimento à impugnação;

II - **pela impugnação regular contra lançamento de crédito tributário ou contra indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário.**

(...)

(Destacou-se)

Ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais compete dirimir as questões de natureza tributária, suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública Estadual, no âmbito do contencioso administrativo fiscal, conforme disposto no art. 2º de seu Regimento Interno, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22. Veja-se:

Regimento Interno do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - Decreto nº 48.361/22

Art. 2º - O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, integrante da estrutura administrativa da Secretaria de Estado de Fazenda, colegiado de composição paritária, formado por representantes da Fazenda Pública Estadual e de entidades de classe de contribuintes, é o órgão ao qual **compete dirimir as questões de natureza tributária, suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública Estadual, no âmbito do contencioso administrativo fiscal.**

(...)

(Destacou-se)

Contudo, mesmo na vigência do Regimento Interno aprovado pelo Decreto nº 44.906/08, essa mesma delimitação de competência estava expressa também no *caput* de seu art. 2º, mesmo que de uma forma mais sintética, *in verbis*:

Regimento Interno do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - Decreto nº 44.906/08

Art. 2º O Conselho de Contribuintes, **órgão único do contencioso administrativo fiscal**, integrante da estrutura administrativa da Secretaria de Estado de Fazenda - SEF, é organizado em:

I - Conselho Pleno;

II - Câmara Especial; e

III - Câmaras de Julgamento.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se)

Das normas acima transcritas depreende-se que, se o objeto do pedido de restituição não for hipótese de contencioso administrativo fiscal, não cabe a este Conselho apreciá-lo e julgá-lo.

O que se observa é que tais pedidos de ressarcimento relativos ao ICMS/ST quanto ao aspecto quantitativo têm outro procedimento específico.

Suscitam a apreciação da autoridade fazendária de primeiro nível, com previsão de recurso hierárquico, como foi o procedimento adotado no presente caso e já mencionado acima.

Seguidos os trâmites legais frente aos pedidos apresentados, torna-se definitiva a decisão da autoridade fazendária recursal, nos termos dos Despachos acostados ao PTA.

Nesse sentido, cita-se as decisões deste Conselho de Contribuintes nos Acórdãos nº 24.646/24/1ª e 24.647/24/1ª, que analisam situação bem semelhante à do caso em tela.

Cabe mencionar, ainda, os Acórdãos nºs 24.315/23/1ª, 24.479/23/3ª e 24.556/23/1ª, que tratam de situações em que contribuintes que, mesmo tendo denegado seu pedido de restituição do ICMS/ST quanto ao aspecto quantitativo, apropriaram indevidamente os créditos do imposto correspondente.

Em todos os acórdãos citados acima, há a análise de que o pedido de restituição do ICMS/ST quanto ao aspecto quantitativo tem a característica de ser não contencioso e, por isso, está fora da competência deste Conselho. E, ainda, que a decisão em recurso hierárquico tem caráter definitivo.

Sendo assim, é preciso reconhecer que não cabe, nesse momento, qualquer apreciação desta Câmara de Julgamento quanto aos argumentos apresentados pela Requerente ou pelo Fisco, quando da análise e indeferimento dos mencionados pedidos, por incompetência deste Conselho para julgá-los.

Em função da decisão judicial que determina que este Conselho aprecie a impugnação, o máximo admissível a esta Câmara de Julgamento, no presente caso, é ratificar a decisão tomada pela autoridade fazendária em sua decisão no recurso hierárquico, a qual foi pelo conhecimento e não provimento do recurso, mantendo-se a decisão da Unidade Administrativa de origem, por entender que a Recorrente não tem direito à restituição do ICMS/ST relacionado à definitividade da base de cálculo presumida, relativamente às saídas ocorridas até março de 2019, por falta de previsão legal e por não estar amparada por decisão judicial.

Quanto às saídas ocorridas a partir de março de 2019, considera que a legislação estadual passou a prever o direito à restituição ou o dever de complementação do ICMS/ST relacionado à definitividade da base de cálculo presumida, não havendo necessidade de autorização prévia do Fisco, devendo a Recorrente observar o disposto no art. 31-A e seguintes da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, por unanimidade, em julgar improcedente a impugnação, ratificando a decisão da autoridade competente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Pedro Henrique Alves Mineiro (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 22 de agosto de 2024.**

**Alexandre Périssé de Abreu  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**

CCMG

D/m/P