

Acórdão: 24.884/24/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001603801-26  
Impugnação: 40.010157798-15  
Impugnante: Big Foods Comércio de Alimentos Ltda  
CNPJ: 02.724349/0001-00  
Proc. S. Passivo: MARCELO BRAGA RIOS/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Pedido de restituição em espécie de valores pagos devidamente a título de ICMS/ST, apresentado pela Requerente, em virtude de fatos geradores presumidos não realizados. Pedido amparado na condição de optante pelo crédito presumido previsto no art. 75, inciso XXXIX do RICMS/02 e na resposta à Consulta de Contribuintes nº 120/2019. Correto o indeferido do pedido pela autoridade competente, por falta de previsão legal.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02/08, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/ST, referente ao período de 2017 a 2021, ao argumento de que na condição de optante pelo crédito presumido previsto no art. 75, inciso XXXIX, do RICMS/02, e amparada pela resposta à Consulta de Contribuintes nº 120/2019, a Contribuinte entende ter o direito ao creditamento extemporâneo em sua escrita fiscal, relativo aos últimos cinco anos, concernente ao ICMS/ST incidente sobre todas as aquisições de insumos utilizados na confecção de lanches e refeições; e assim vem procedendo.

A Requerente afirma, no entanto, que o crédito presumido somado ao crédito do ICMS/ST, ambos registrados mensalmente, são superiores ao ICMS apurado. Sendo assim, pede seja deferido o pedido de restituição em espécie dos saldos acumulados, relativos ao ICMS/ST.

O pedido recebeu o Protocolado SIARE nº 201.115.218.790-7, em 16/06/21.

O Contribuinte esclarece que o montante pleiteado é composto de parte do valor já creditado nos livros fiscais, e parte para a qual a Contribuinte afirma ainda estar providenciando o creditamento.

Por esta razão, o pedido é acompanhado de uma planilha, às fls. 09, onde constam os valores ainda não creditados nos livros fiscais, correspondentes ao período de janeiro de 2017 a novembro de 2019.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O senhor Delegado Fiscal da DF/Contagem - 1, em despacho de fls. 23, indefere o pedido, com fundamento em parecer fiscal, às fls. 19/22.

Observe-se que no mencionado parecer, às fls. 21, consta a lista de oito estabelecimentos aos quais corresponde o pedido de restituição.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 26/32, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 46/53.

Na presente sessão de julgamento, a 1ª Câmara de Julgamento deliberou, por maioria de votos, em indeferir a proposta formulada pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu (Relator) no sentido de considerar prejudicada a apreciação do mérito, tendo em vista que, por se tratar de pedido de restituição de ICMS/ST devido, tal tema não se encontrava abrangido pela competência desta Câmara, conforme disposto no art. 21, inciso I, alínea “c” do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, devendo o presente processo ser encaminhado à Delegacia Fiscal/Contagem 1 para as providências cabíveis. Vencido o proponente, que a julgava necessária.

---

### **DECISÃO**

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS/ST, referente ao período de 2017 a 2021, ao argumento de que na condição de optante pelo crédito presumido previsto no art. 75, inciso XXXIX, do RICMS/02, e amparado pela resposta à Consulta de Contribuintes nº 120/2019, a Contribuinte entende ter o direito ao creditamento extemporâneo em sua escrita fiscal, relativo aos últimos cinco anos, concernente ao ICMS/ST incidente sobre todas as aquisições de insumos utilizados na confecção de lanches e refeições; e assim vem procedendo.

A Requerente afirma, no entanto, que o crédito presumido somado ao crédito do ICMS/ST, ambos registrados mensalmente, são superiores ao ICMS apurado. Sendo assim, pede seja deferido o pedido de restituição em espécie dos saldos acumulados, relativos ao ICMS/ST.

A empresa está submetida ao regime de apuração de débito e crédito e enquadrada sob o CNAE nº 5611-2/03 - Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares (grupo 56.1).

O senhor Delegado Fiscal da DF/Contagem - 1, em despacho de fls. 23, indefere o pedido, com fundamento em parecer fiscal, às fls. 19/22, que conclui pelo indeferimento do pedido de Restituição de ICMS/ST em espécie, tendo em vista não haver previsão para esta forma específica de restituição na legislação mineira, seja no RICMS/02, seja no RICMS/23.

À vista do indeferimento do pedido pela autoridade competente, a Requerente ingressa com sua Impugnação, defendendo seu direito à restituição em espécie do crédito de ICMS/ST, com base na não ocorrência dos fatos geradores presumidos.

Reitera o fato de ser optante pelo crédito presumido previsto no art. 75, inciso XXXIX do RICMS/02, no exercício da atividade de bares e restaurantes.

Cita que *“relativamente ao ICMS/ST, existe previsão expressa no art. 111 do Anexo XV do RICMS/MG, determinando o seu recolhimento nas aquisições quando o adquirente for restaurante ou estabelecimento de alimentação, mesmo que tais produtos sejam destinados à fabricação de outros alimentos”*.

Esclarece que *“no ano de 2019 a Requerente formulou Consulta ao Estado de Minas Gerais questionando acerca da apropriação do crédito do ICMS/ST dos produtos utilizados como insumo na fabricação de outros alimentos”*.

Transcreve a resposta à consulta, destacando trecho que assim orienta: *“é permitido o aproveitamento do crédito referente ao ICMS/ST, mediante lançamento em sua escrita fiscal, nos termos do § 8º do art. 66 do RICMS/2002, ainda que a Consulente seja optante pelo crédito presumido previsto no inciso XXXIX do art. 75 do RICMS/2002”*.

Menciona que *“desde que recebeu a resposta, a Impugnante vem promovendo o creditamento extemporâneo na sua escrita fiscal, referente aos últimos 5 anos, em relação ao ICMS/ST de todas as aquisições de insumos utilizados na preparação dos lanches/refeições”*.

Acrescenta que *“de igual modo, desde então, a Impugnante vem se creditando mensalmente do ICMS/ST de tais insumos”*.

Reitera que *“o crédito presumido somado ao crédito do ICMS/ST, ambos registrados mensalmente, são superiores ao ICMS apurado, o que não apenas impossibilita a utilização do saldo credor decorrente da apropriação extemporânea, como resulta no aumento mensal deste saldo”*.

Esclarece que este foi o motivo de seu pedido de restituição do ICMS/ST em espécie, que não é passível de utilização nas suas atividades.

Adverte que *“após três anos de tramitação, a Delegacia Fiscal de Contagem indeferiu o pedido do ICMS-ST em espécie, sob o fundamento de não haver previsão na legislação mineira para tal restituição”*.

Enfatiza que *“tanto a Constituição Federal como a Lei Complementar asseguram a restituição do ICMS/ST sempre que o fato gerador presumido não se concretizar”*.

Transcreve, então, o art. 150, § 7º da Constituição Federal de 1988, bem como o art. 10 da Lei Complementar nº 87/96.

E a seguir, transcreve o *caput* do art. 125 e seu § 1º do RICMS/23, destacando que *“observa-se que o art. 125 faz referência à ‘importância indevidamente paga aos cofres’, no que se inclui o ICMS próprio ou o ICMS ST, tendo ele sido pago pelo contribuinte ou responsável”*.

Aduz que *“o § 1º é claro ao estipular que a restituição será em espécie sempre que o contribuinte, que tenha suportado o encargo, nos termos do art. 166 do*

*CTN, apresentar saldo acumulado, que impossibilite a utilização do imposto recolhido indevidamente”.*

*Assinala que “o ICMS/ST em questão não constitui crédito meramente escritural, mas sim imposto recolhido indevidamente, uma vez que o fato gerador presumido com aquela mercadoria adquirida não ocorreu”.*

*Aponta que “tanto é assim que o inciso II, do art. 75 estipula que ‘é vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos pelo contribuinte, inclusive aqueles já escriturados em seus livros fiscais”.*

*Adverte que “pelo fato do ICMS/ST em comento não se enquadrar como ‘crédito’, mas sim como imposto recolhido indevidamente passível de restituição, é que se permitiu o seu creditamento”.*

*Acrescenta que “se fosse mero crédito escritural, sequer haveria que se falar em aproveitamento”.*

*Entende que “a legitimidade da Impugnante, na qualidade de substituída, é inegável, já tendo o Superior Tribunal de Justiça reconhecido, quando do julgamento do REsp 436029, a ‘legitimidade do substituído para questionar a sistemática da substituição tributária. Precedentes da Corte”. (REsp 436029. 2ª Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. DJ 11/10/2004)”.*

*Cita, ainda, a “jurisprudência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, eis que ‘nos termos do art. 10 da Lei Complementar nº 87/96 a legitimidade ativa para pleitear a restituição do valor do imposto recolhido por força da substituição tributária, quando o fato gerador presumido não se realizar, é do substituído” (Apelação Cível 1.0000.17.088896-0/002. 4ª Câmara Cível. Rel. Des. Renato Dresch. DJe 26/04/2019)”.*

*Ressalta que “somente com a resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 120/19 é que a Impugnante passou a ter condições, fáticas e jurídicas, para promover a apropriação do ICMS/ST”.*

*Aduz que “caso inexistisse dúvida a ser dirimida, a Consulta seria declarada inepta, nos termos do art. 43, § único do RPTA, o que não é o caso, pois restou comprovada a ausência de regulamentação expressa acerca do creditamento do ICMS/ST nas situações então identificadas”.*

*Enfatiza que “nos termos também preconizados pelo Superior Tribunal de Justiça, ‘os créditos de ICMS/ST reclamados a título de restituição preferencial de que trata o art. 150, § 7º, da Constituição Federal devem ser atualizados segundo os mesmos critérios aplicáveis para o tributo’. Inteligência do art. 10, § 1º, da LC n. 87/1996” (AgInt no REsp 1426465. 1ª Turma. Rel. Min. Gurgel de Faria. DJe 07/02/2019)”.*

*Cita que “o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 593.849 (Tema de Repercussão Geral 201), consignou expressamente que ‘de acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo **direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato***

**gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado**”.

Assinala que “o Ministro Ilmar Galvão foi preciso ao definir que ‘a EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a **garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final**’ (ADI 1851. Tribunal Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 13/12/2002)”.

Reitera que “o fato presumido no caso em tela refere-se à venda dos insumos para o consumidor final, o que não ocorreu na medida em que tais produtos foram utilizados pela Impugnante na fabricação de alimentos”.

Entende, portanto, que “ao contrário do que sustentou a decisão recorrida, há sim fundamento legal para o pedido de restituição do ICMS-ST, tanto no artigo 10 da Lei Complementar 87/96, quanto do RICMS”.

Ao final da Impugnação, às fls. 31/32, a Requerente menciona que o montante originalmente pleiteado teria sofrido uma redução.

Ainda assim, a Impugnante “*requer seja dado provimento a Impugnação para deferir o pedido de restituição em espécie dos saldos acumulados, relativos ao ICMS/ST, em virtude da não ocorrência dos fatos geradores presumidos (...), devidamente corrigidos pela SELIC, desde a data em que se processou o recolhimento*”.

A questão central que envolve a análise acerca do presente pedido de restituição está em determinar se se trata de um pedido de restituição de ICMS/ST recolhido indevidamente, ou de um pedido de restituição de ICMS/ST **devidamente recolhido pelo substituto tributário**, mas cujo regular cumprimento da obrigação tributária principal resultou no direito à restituição, tendo em vista que **o fato gerador presumido não se realizou**, conforme previsto no art. 150, § 7º da Constituição Federal de 1988, bem como o art. 10, § 1º da Lei Complementar nº 87/96.

São transcritos, a seguir, os dois dispositivos mencionados:

Constituição Federal

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a **condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.**

Lei Complementar nº 87/96

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

(...)

(Destacou-se)

Como se vê acima, o disposto no § 7º do art. 150 da CF/88 trata da hipótese do regime de substituição tributária, quando a lei atribui a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto cujo fato gerador deva ocorrer no futuro.

Já o art. 10 da Lei Complementar nº 87/96, dispõe sobre o direito do contribuinte substituído à restituição do valor do ICMS/ST, no caso de fato gerador presumido que não se realizar. O § 1º deste art. 10 prevê a hipótese de creditamento pelo requerente, em sua escrita fiscal, do valor objeto de pedido de restituição para o qual não haja deliberação da autoridade tributária no prazo de noventa dias.

Depreende-se dos dispositivos acima que mesmo sendo um imposto devidamente pago, à época do fato gerador do ICMS/ST, por estar condicionado a um evento futuro que pode ocorrer ou não, a sua não ocorrência total ou parcial, pode gerar o direito à restituição para quem arcou com o ônus do imposto, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto à previsão legal para o recolhimento do ICMS/ST para as operações subsequentes com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento classificado no grupo 56.1 (no qual está classificada a Requerente) para utilização no preparo de refeição, a própria Impugnante chega a citar o art. 111 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que assim dispõe:

**Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3 de que trata o capítulo 17 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas:**

**I - a estabelecimento classificado no grupo 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) ou 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição;**

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se)

Cabe reconhecer que, de forma geral, há uma obrigação do substituto tributário de destacar, reter e recolher o ICMS/ST devido em operações posteriores, até a mercadoria alcançar o consumidor final, assim como há um fato gerador praticado pelo substituído, em relação ao qual o imposto já terá sido recolhido pelo substituto. Caso não o seja, a responsabilidade poderá recair sobre o substituído.

Comprova-se, portanto, que os fornecedores da Requerente, ao emitirem notas fiscais para acobertar a circulação de mercadorias que serão utilizadas por esta na preparação de refeições, estão agindo em conformidade com a legislação vigente à época do nascimento de sua obrigação, ao destacarem, reterem e recolherem o ICMS/ST devido nestas operações.

Pode-se concluir que, no momento da concretização da obrigação do substituto relativa ao ICMS/ST, é que se mostra possível auferir se o recolhimento do imposto é devido ou não, havendo ou não previsão legal para aquela conduta do substituto tributário, tendo sido calculada a base de cálculo corretamente ou não, e apurado corretamente ou não o imposto, aspectos estes que são mencionados aqui apenas de forma exemplificativa.

Na hipótese de não realização de fato gerador presumido, chega-se ao entendimento de ser restituível o ICMS/ST; mas este não implica em ter sido indevido aquele recolhimento realizado pelo substituto.

Esta questão é muito relevante para a compreensão do pedido em análise porque, como afirma a Impugnante, o art. 125 do RICMS/23 prevê a restituição sob a forma de aproveitamento de crédito de importância **indevidamente paga aos cofres do Estado**.

Já seu § 1º vai além e dispõe sobre a possibilidade de restituição em espécie (exatamente o que pleiteia a Requerente), para o contribuinte que possuir crédito acumulado do imposto ou que, em razão de suas operações ou prestações, não apresentar, com habitualidade, débito de imposto. Veja-se:

Art. 125 - **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 no RPTA.

§ 1º - Ao contribuinte que possuir crédito acumulado do imposto ou que, em razão de suas operações ou prestações, não apresentar, com habitualidade, débito do imposto, **a restituição poderá ser efetivada em espécie**.

(...)

(Destacou-se)

Registre-se que o RICMS/23 não se encontrava em vigor à época do surgimento da obrigação dos fornecedores de destacar, reter e recolher o ICMS/ST cujo valor é pleiteado pela Impugnante.

Acresça-se que somente pela confluência de conteúdos do *caput* do art. 125 e seu § 1º do RICMS/23, é possível chegar a um entendimento em favor do pleito, desde que as circunstâncias fáticas se subsumam à norma.

Esta é a razão pela qual a Impugnante defende, no presente caso, a caracterização do ICMS/ST como imposto indevido, sob o argumento de que o fato gerador presumido não se realizou.

Contudo, em face dos argumentos já alinhavados acima, resulta que o ICMS/ST foi devidamente recolhido, afastando assim a alegação de indébito tributário.

Normalmente, a sistemática da substituição tributária é adotada pela legislação para que o substituto tributário antecipe o recolhimento do imposto devido pelo substituído, sob a presunção de que, ao final da cadeia de circulação da mercadoria, esta seja vendida ao consumidor final, no estado em que se encontrava na saída do estabelecimento do substituto tributário.

Curiosamente, a situação jurídica descrita no art. 111 acima transcrito, por outro lado, prevê a obrigação de recolhimento do ICMS/ST pelo substituto tributário relativo à circulação de mercadoria que será utilizada no preparo de refeição, perdendo assim seu estado original.

A possibilidade de restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou encontra-se prevista no *caput* do art. 22 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que assim dispõe:

**Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto nesta Subseção.**

(...)

(Destacou-se)

Note-se que não se encontra prevista no art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 a hipótese de restituição do imposto recolhido no regime de substituição tributária em decorrência de venda de insumos a estabelecimento classificado no grupo 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição. As hipóteses aqui mencionadas tratam de saída para outra unidade da Federação; saída amparada por isenção ou não-incidência; e perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda. Veja-se:

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.

(...)

Confirma-se, assim que a hipótese do art. 111 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 é, notoriamente, uma forma especial de aplicação do regime de substituição tributária.

Aspecto muito relevante para a análise do presente pedido de restituição é tratado no art. 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que assim dispõe sobre as formas de restituição:

Art. 24. O valor do imposto poderá ser restituído mediante:

I -

II - abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;

III - **creditamento na escrita fiscal do contribuinte.**

(...)

(Destacou-se)

Quanto ao direito à restituição, especificamente, por meio da apropriação do crédito do ICMS/ST, cabe mencionar o § 8º do art. 66 do RICMS/02, que assim dispõe sobre o direito ao crédito de ICMS/ST a ser gozado pelo *“contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária ou que tenha recolhido o imposto sob o referido título em virtude da entrada da mercadoria em território mineiro ou no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento e não destiná-la à comercialização”*:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

§ 8º O contribuinte que receber mercadoria com o imposto retido por substituição tributária ou que tenha recolhido o imposto sob o referido título em virtude da entrada da mercadoria em território mineiro ou no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento e não destiná-la à comercialização, **poderá apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria.**

(...)

(Destacou-se)

Em decorrência das peculiaridades da atividade econômica da Requerente, que não vem expressamente prevista nos artigos mencionados acima, esta formula a Consulta de Contribuinte nº 120/2019, para obter orientação acerca de seu direito à

apropriação do crédito do ICMS/ST relativo aos produtos utilizados como insumo na fabricação de outros alimentos.

Transcreve-se, a seguir, trecho da resposta à consulta:

EXPOSIÇÃO:

A Consulente apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e tem como atividade principal informada no cadastro estadual o ramo de lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares (CNAE 5611-2/03).

Informa que tem por objetivo social, dentre outros, a exploração e operação de restaurantes e lanchonetes fixas, ambulantes e quiosques, e o comércio de produtos alimentícios em geral e refeições.

Menciona que é optante pelo crédito presumido previsto no inciso XXXIX do art. 75 do RICMS/2002.

Acrescenta que, relativamente ao ICMS/ST, existe previsão expressa no Anexo XV do RICMS/2002, determinando o seu recolhimento nas aquisições quando o adquirente for restaurante ou estabelecimento de alimentação, mesmo que tais produtos sejam destinados à fabricação de outros alimentos. Para tanto, cita o art. 111 da Parte 1 do referido anexo.

Salienta que os produtos submetidos à substituição tributária, e posteriormente revendidos, não integram a base de cálculo do ICMS, mensalmente pago, nos termos da alínea "b" do inciso I do § 10 do art. 75 do RICMS/2002.

Entende que, em relação aos produtos utilizados como insumo na fabricação de outros alimentos, e adquiridos com recolhimento da substituição tributária, pode apropriar o ICMS/ST sob a forma de crédito na escrita fiscal, nos termos do § 8º do art. 66 do RICMS/2002, conforme Consulta de Contribuinte nº 052/2017.

Ressalta que, em todas as aquisições de insumos utilizados na preparação de lanches/refeições submetidas ao ICMS/ST, poderá lançar o respectivo valor do ICMS/ST como crédito na escrita fiscal, uma vez que não ocorrerá operação subsequente com aquela mercadoria adquirida, mas sim com outra dela resultante, e que será tributada pelo ICMS com carga tributária de 3%, conforme inciso XXXIX do art. 75 do RICMS/2002.

Conclui que, na apuração total do ICMS pelo estabelecimento, os débitos do imposto (carga tributária efetiva de 3%, com base no inciso XXXIX do

art. 75 do RICMS/2002) poderão ser compensados com os créditos lançados na escrita fiscal de ICMS/ST, já que o inciso XXXIX do citado artigo trata de carga tributária efetiva e não de recolhimento efetivo.

Com dúvida sobre a correta interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - Está correto o entendimento de que os produtos utilizados como insumo na fabricação de outros alimentos, adquiridos com recolhimento da substituição tributária, podem ter o ICMS/ST apropriado sob a forma de crédito na escrita fiscal, nos termos do § 8º do art. 66 do RICMS/2002, conforme Consulta de Contribuinte nº 052/2017?

2 - Está correto o entendimento de que na apuração total do ICMS pelo estabelecimento, os débitos do imposto (carga tributária efetiva de 3% conforme inciso XXXIX do art. 75 do RICMS/2002) poderão ser compensados com os créditos lançados na escrita fiscal de ICMS/ST, com base no § 8º do art. 66 do RICMS/2002?

RESPOSTA:

1 - A substituição tributária consiste em técnica por meio da qual se promove a tributação, antecipadamente, com base na presunção da ocorrência de subseqüentes saídas da mercadoria, o que de fato não ocorrerá com as mercadorias adquiridas para serem efetivamente empregadas na preparação das refeições, pois, segundo exposição da Consulente, não se destinam à comercialização.

Dessa forma, a Consulente poderá se apropriar, sob a forma de crédito, do ICMS/ST relativo às operações com os produtos utilizados na preparação das refeições que fornece, com base no § 8º do art. 66 do RICMS/2002, caso os tenha adquirido de contribuinte substituto tributário ou recolhido o imposto sob o referido título em virtude da entrada da mercadoria em território mineiro ou no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

Caso a Consulente tenha adquirido tais produtos de contribuinte substituído poderá apropriar-se do valor do reembolso, de que trata o § 1º do art. 37 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, desde que este tenha sido devidamente informado no documento fiscal que acobertar a operação, nos termos da alínea "a" do inciso II do mesmo art. 37.

2 - A vedação prevista no inciso II do § 10 do art. 75 do RICMS/2002 se refere ao ICMS operação própria do remetente, conforme demonstrado na Consulta de Contribuinte nº 052/2017.

Portanto, observada a orientação contida na questão anterior, **é permitido o aproveitamento do crédito referente ao ICMS/ST, mediante lançamento em sua escrita fiscal, nos termos do § 8º do art. 66 do RICMS/2002, ainda que a Consulente seja optante pelo crédito presumido previsto no inciso XXXIX do art. 75 do RICMS/2002.** Neste sentido, vide Consulta de Contribuinte nº 065/2015.

(...)

(Destacou-se)

É preciso reconhecer que não somente o recolhimento do ICMS/ST pelo fornecedor da Requerente está fundamentado no art. 111 do Anexo XV do RICMS/02, como o decorrente direito ao crédito, no presente caso, foi reconhecido pela Divisão de Orientação Tributária, que integra a Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação da SEF/MG, que referendou o procedimento de apropriação de crédito nos termos do § 8º do art. 66 do RICMS/02.

Sendo assim, correto o entendimento da Defesa ao afirmar que *“somente com a resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 120/19 é que a Impugnante passou a ter condições, fáticas e jurídicas, para promover a apropriação do ICMS/ST”*.

Passa-se a analisar a possibilidade de compensação do crédito de ICMS/ST com os débitos de ICMS apurados mediante utilização do crédito presumido, procedimento este descrito pela Impugnante em sua Impugnação.

A Impugnante afirma que *“o crédito presumido somado ao crédito do ICMS/ST, ambos registrados mensalmente, são superiores ao ICMS apurado, o que não apenas impossibilita a utilização do saldo credor decorrente da apropriação extemporânea, como resulta no aumento mensal deste saldo”* (fls. 28).

Tal entendimento pressupõe que os créditos de ICMS/ST podem ser somados ao crédito presumido para abater o imposto devido pelo fornecimento de refeições e demais operações de saída de mercadorias praticadas pelos estabelecimentos da Requerente.

Para elucidar a questão, transcreve-se, a seguir, trecho da Consulta de Contribuinte nº 052/2017 que esclarece que o crédito presumido previsto no inciso XXXIX do referido art. 75 não alcança as operações sujeitas ao regime de substituição tributária. Observe-se:

1 - O crédito presumido previsto no inciso XVIII do art. 75 do RICMS/2002 aplica-se ao estabelecimento classificado na classe 5612-1 (serviços ambulantes de alimentação), 5620-1 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada), 5510-8 (hotéis e similares) ou 5590-6 (outros alojamentos) ou

no código 9329-8/01 (discotecas, danceterias e similares) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), observado o disposto no § 10, de modo que a carga tributária resulte em 4% (quatro por cento).

A alínea “b” do inciso I do referido § 10 dispõe que o crédito presumido previsto nos incisos XVIII e XXXIX do referido art. 75, não alcança as operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Logo, **na apuração do imposto pela sistemática do crédito presumido, a Consulente excluirá as operações com mercadorias sujeitas ao ICMS/ST, cujo imposto foi recolhido anteriormente.**

Desse modo, **tratando-se de mercadoria que seja simplesmente revendida pela Consulente, no mesmo estado em que foi adquirida, não há que se falar em nova tributação pelo ICMS caso o imposto já tenha sido recolhido por substituição tributária.**

Por outro lado, **se, em decorrência da atividade da Consulente, for obtido um novo produto, distinto do que adquiriu com ICMS/ST, com códigos NBM/SH diferentes, este deverá ser submetido à nova tributação por ocasião de sua saída.**

(...)

(Destacou-se)

Portanto, o direito à escrituração do crédito de ICMS/ST não implica no direito de abatimento de seu valor acumulado do débito de ICMS Operação Própria, que será apurado por meio da utilização do crédito presumido, nas saídas de produto novo, distinto do que adquiriu com ICMS/ST, com códigos NBM/SH diferentes.

Neste sentido, transcreve-se o disposto na alínea “b” do inciso I do § 10 do art. 75 do RICMS/02, que determina que o benefício do crédito presumido não alcança as operações sujeitas ao regime de substituição tributária:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

§ 10. Nas hipóteses dos incisos XVIII e XXXIX do caput deste artigo:

I - o benefício não alcança:

(...)

b) **as operações sujeitas ao regime de substituição tributária;**

(...)

(Destacou-se)

Dito de outra forma, o contribuinte pode se apropriar do crédito do ICMS/ST, mas não pode compensá-lo com o débito do ICMS Operação Própria que realizar.

Resta assim afastada a pretensão da Impugnante de compensar débitos decorrentes da utilização do crédito presumido com créditos lançados na escrita fiscal de ICMS/ST.

Daí parece partir a alegação da Impugnante de que *“o ICMS/ST em questão não constitui crédito meramente escritural, mas sim imposto recolhido indevidamente, uma vez que o fato gerador presumido com aquela mercadoria adquirida não ocorreu”*.

Como já dito acima, no caso do regime de substituição tributária, os fatos presumidos supervenientes ao destaque, retenção e recolhimento do ICMS/ST pelo substituto tributário não alteram sua legalidade e a justeza do recolhimento realizado pelo substituto tributário. E este entendimento alcança ainda os fatos geradores presumidos que não venham a se concretizar.

Mesmo quando verificada a ocorrência desta hipótese futura de não realização do fato gerador presumido, o direito à restituição pelo substituído não torna o ICMS/ST indevido, como pretende a Impugnante. Ele é devido porque, à época do surgimento da obrigação do substituto, a legislação tributária assim a previa e determinava sua conduta.

Portanto, a tentativa da Defesa de caracterizá-lo como indevido e não escritural, sob o argumento de que há vedação ao *“aproveitamento de quaisquer outros créditos pelo contribuinte, inclusive aqueles já escriturados em seus livros fiscais”*, conforme disposto no inciso II do § 10 do art. 75 do RICMS/02, não encontra sustentação, porque, como visto anteriormente, a resposta à Consulta de Contribuinte nº 052/2017 orienta que *“na apuração do imposto pela sistemática do crédito presumido, a Consulente excluirá as operações com mercadorias sujeitas ao ICMS/ST, cujo imposto foi recolhido anteriormente”*.

Também não se pode acatar o argumento da Impugnante de que o ICMS/ST objeto do pedido de restituição não se enquadra como “crédito”, mas sim como imposto recolhido indevidamente passível de restituição, e que por isto seria permitido seu creditamento.

A tentativa da Defesa de descaracterizar o ICMS/ST como “crédito escritural” teve como resposta a própria resposta à Consulta que autoriza a Consulente a **“se apropriar, sob a forma de crédito, do ICMS/ST** relativo às operações com os produtos utilizados na preparação das refeições que fornece, com base no § 8º do art. 66 do RICMS/2002, caso os tenha adquirido de contribuinte substituto tributário ou recolhido o imposto sob o referido título em virtude da entrada da mercadoria em território mineiro ou no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento”

Quanto à legitimidade da Impugnante, enquanto substituída, para pleitear a restituição do valor do imposto recolhido por força da substituição tributária, quando o fato gerador presumido não se realizar, não parece haver dúvidas no que tange a este tema, seja da parte da Fiscalização, seja da Superintendência de Tributação.

Cabe analisar, por fim, o direito da Impugnante quanto a seu pleito de recebimento em espécie do valor correspondente aos saldos acumulados de ICMS/ST.

Como já relatado, a Requerente justifica seu pedido no fato de que “o crédito presumido somado ao crédito do ICMS/ST, ambos registrados mensalmente, são superiores ao ICMS apurado, o que não apenas impossibilita a utilização do saldo credor decorrente da apropriação extemporânea, como resulta no aumento mensal deste saldo”.

Esclarece que este foi o motivo de seu pedido de restituição do ICMS/ST em espécie, que não é passível de utilização nas suas atividades.

Como já mencionado, a forma de restituição prevista no § 8º do art. 66 do RICMS/2002 é a apropriação, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria.

A única hipótese de restituição em espécie, no presente caso, está vinculada à caracterização de que o valor a receber represente “importância indevidamente paga aos cofres”, conforme disposto no já mencionado art. 125 c/c seu § 1º, do RICMS/23.

Cabe lembrar que a tese da Impugnante é de que “o ICMS/ST em questão não constitui crédito meramente escritural, mas sim imposto recolhido indevidamente, uma vez que o fato gerador presumido com aquela mercadoria adquirida não ocorreu”.

O entendimento deste relator já exposto acima é, em síntese, de que o ICMS/ST pleiteado foi devidamente recolhido, o que afasta a caracterização de restituição de indébito.

Como já relatado, durante a sessão de julgamento, a 1ª Câmara de Julgamento deliberou, por maioria de votos, em indeferir a proposta formulada por este Conselheiro no sentido de considerar prejudicada a apreciação do mérito, tendo em vista que, por se tratar de pedido de restituição de ICMS/ST devido, tal tema não se encontrava abrangido pela competência desta Câmara, conforme disposto no art. 21, inciso I, alínea “c” do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22.

A opinião majoritária foi no sentido de que o pleito em análise se trata de pedido de restituição de indébito, o que levou ao indeferimento da proposta.

Por outro lado, na apreciação do pedido de restituição em espécie, o entendimento foi unânime no sentido de que não há previsão para esta forma específica de restituição na legislação mineira, seja no RICMS/02, seja no RICMS/23.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, por maioria de votos, em indeferir a proposta formulada pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu (Relator) no sentido de considerar prejudicada a apreciação do mérito, tendo em vista que, por se tratar de pedido de restituição de ICMS/ST devido, tal tema não se encontrava abrangido pela competência desta Câmara, conforme disposto no art. 21, inciso I, alínea “c” do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, devendo o presente processo ser encaminhado à Delegacia Fiscal/Contagem 1 para as

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

providências cabíveis. Vencido o proponente, que a julgava necessária. No mérito, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Rachel Patrícia de Carvalho Rosa. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Pedro Henrique Alves Mineiro (Revisor), Gislana da Silva Carlos e Leonardo Augusto Rodrigues Borges.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2024.**

**Alexandre Périssé de Abreu  
Presidente / Relator**

CCMIG

P