

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	23.441/19/1 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	16.001416046-18	
Impugnação:	40.010148349-52	
Impugnante:	Lojas Americanas S.A. IE: 062000218.73-01	
Proc. S. Passivo:	Priscila de Oliveira Santos Pinto/Outro(s)	
Origem:	DF/Juiz de Fora	

---

**EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS. Pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título de ICMS operação própria e ICMS/ST, sob o fundamento de que as transferências para estabelecimentos de mesma titularidade, de fonogramas e videofonogramas musicais, estão ao abrigo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “e” da Constituição da República de 1988 – CR/88. Entretanto quanto ao ICMS/ST, não restou comprovado nos autos a falta de repercussão econômica do tributo, ou seja, que a Requerente suportou seu ônus tributário, sem repassá-lo à terceiro, ou foi autorizada por aquele que o suportou a pleitear a restituição, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional - CTN. Em relação ao ICMS operação própria não há que se falar em repercussão econômica do tributo ou autorização de terceiro, haja vista que a relação operacional é dada somente entre a própria Requerente.**

**Impugnação parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls. 02/07, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, operação própria, e ICMS/ST, referente ao período de 01/10/13 a 31/12/16, ao argumento de que promoveu a transferência para suas filiais de fonogramas, videofonogramas musicais contento obras musicais ou literomusicais, produzidas e ou interpretadas por artistas brasileiros, com o recolhimento indevido do imposto incidente na operação própria e ICMS/ST, uma vez que tais operações estão ao abrigo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “e” da Constituição da República de 1988 – CR/88.

A Fiscalização intima a Requerente a comprovar a falta de transferência do encargo financeiro do tributo ou, em hipótese de transferência, a respectiva autorização de que possa recebê-lo, nos termos do art. 30 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, (fls. 28).

Aberta vista, a Requerente manifesta-se às fls. 29/31 e acosta os documentos de fls. 32/87.

A Fiscalização propõe o indeferimento do pedido de restituição, conforme Parecer de fls. 88/93.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Delegado Fiscal, em Despacho de fls. 94, indeferiu o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 102/107, acompanhada dos documentos de fls. 108/126, com os argumentos infra elencados:

- relata que a restituição pleiteada está ao abrigo da imunidade concedida pelo art. 150, inciso VI, alínea “e” da CR/88;

- informa que realizou operações de transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos localizados no estado de Minas Gerais, sujeitas à imunidade concedida pela Magna Carta;

- acrescenta que por um erro sistêmico não foram submetidas à imunidade constitucional;

- reitera que não ocorreu repercussão econômica do encargo financeiro do tributo ou autorização de terceiro a quem pudesse sê-lo transferido;

- enfatiza que o repasse econômico somente poderia ocorrer em operação posterior, quando da efetiva venda da mercadoria;

- esclarece que apresentou, em resposta ao termo de intimação, cupons fiscais emitidos em diferentes regiões do país com um mesmo valor para venda, no intuito de comprovar que o encargo financeiro não foi repassado à terceiros e sim suportado integralmente pela empresa;

- registra que o valor da venda permaneceu inalterado, mesmo quando a imunidade tributária foi aplicada;

- aduz que não houve repasse do ônus a terceiro nas operações em que a mercadoria foi equivocadamente tributada;

- discorda do entendimento doutrinário que atribui ao ICMS natureza de tributo indireto;

- requer o deferimento do pedido de restituição.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 127/138, refuta as alegações da Defesa e ratifica o indeferimento do pedido de restituição.

---

### **DECISÃO**

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, operação própria e ICMS/ST, por ter promovido, no período compreendido entre 01/10/13 a 31/12/16, a transferência para suas filiais de fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros.

No caso em comento, vale aqui diferenciar a restituição do ICMS/operação própria e do ICMS/ST.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta a Defesa que as transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade ocorrem sob a guarida da imunidade, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “e” da CR/88, infra transcrito:

CR/88

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Respectiva imunidade seria aplicada em operações interestaduais, nas quais houve a incidência do ICMS/ST, entre os estabelecimentos de mesma titularidade da Requerente.

A Fiscalização requisitou documentos e/ou informações que suficientemente comprovassem a não repercussão econômica ou transferência do encargo aos consumidores finais, tendo em vista a natureza indireta do ICMS, (fls. 28).

O Contribuinte juntou aos autos mídia eletrônica – CD de fls. 22, com os relatórios de notas fiscais emitidas, bem como respectivas notas das operações para comprovar que as operações realizadas mantiveram o valor da mercadoria em diversos períodos.

A Fiscalização entendeu que não houve comprovação da repercussão econômica, considerando que os valores das mercadorias comercializadas eram os mesmos em todos os períodos, especialmente após a Emenda Constitucional nº 75/13 – a qual incluiu a imunidade supracitada na Carta Magna.

Esclarece ainda o Fisco que o legislador constituinte, ao formatar o ICMS, teve como certa a translação do gravame para o consumidor final. Dessa forma o ICMS é tributo indireto em sua gênese.

Nesse diapasão, pertinente tecer algumas considerações sobre a natureza indireta do ICMS e o instituto da repercussão econômica.

O ICMS é tributo de caráter indireto, ou seja, na circulação das mercadorias passíveis de sua incidência, tendo em vista a composição da cadeia comercial, bem como o princípio da não-cumulatividade, o valor do tributo é incluído no preço final do produto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante disso, a repercussão tributária é a transferência do encargo financeiro oriundo do tributo, para o próximo consumidor na cadeia de consumo. Esse fenômeno é facilmente identificado nos tributos indiretos, conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coelho:

Todavia, há um rol de impostos “indiretos ou “de mercado que muita vez passam despercebidos ao consumidor de mercadorias e serviços em função do fenômeno financeiro da “repercussão ou “translação dos encargos fiscais. Quem recolhe o imposto, isto é, o “contribuinte de jure, necessariamente não é quem suporta financeiramente o encargo financeiro, e sim o “contribuinte de fato”. Muita gente desconhece que, ao comprar uma gravata, um sapato, uma camisa, um gênero alimentício, uma geladeira, está pagando ICMS e, quiçá, IPI. Assim, a repercussão econômica é o fenômeno econômico que permite passar ao consumidor todo o custo da atividade econômica.

Dessa forma, há de se distinguir o Contribuinte de fato do Contribuinte de direito, sendo aquele quem arca de fato com o valor do tributo que é incluído no valor da mercadoria – sem a respectiva distinção, enquanto o Contribuinte de direito é aquele que efetivamente recolhe o valor do tributo aos cofres públicos

Registra-se, por oportuno, que é assegurado ao Contribuinte de direito, a restituição dos valores recolhidos a título do pagamento do tributo indireto, caso não ocorra a respectiva repercussão, nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN, examine-se:

### CTN

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Na mesma diretriz, o RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, disciplina o Processo de Restituição de Indébito Tributário e relaciona a forma e os requisitos que o interessado deve ter para realizar o seu pedido, ao teor do art. 30 do citado dispositivo regulamentar:

### RPTA

Art. 30. A restituição de indébito tributário relativo a tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove havê-lo assumido, ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Oportuno reiterar, que a restituição de valores pagos indevidamente pelo Contribuinte de direito, a título de ICMS, somente poderá ser deferida se este comprovar a assunção do ônus do tributo, por meio de documentos fiscais ou da sua

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

escrituração contábil, ou, caso tenha transferido tal ônus, demonstrar que está autorizado pelo contribuinte de fato a reclamar a restituição.

Lado outro, impossível o ressarcimento, sob pena de compactuar com o enriquecimento sem causa do Contribuinte de jure, em detrimento do Contribuinte de fato. Leciona Sacha Calmon Navarro Coelho:

Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua constituição jurídica, são feitos para obrigatoriamente repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é jurídica. A transferência é juridicamente possibilitada. A abrangência do art. 166, portanto, é limitada, e não ampla.

O CTN está rigorosamente certo. Não seria ético, nem justo, devolver o tributo indevido a quem não o suportou. Seria enriquecimento sem causa. Por isso mesmo, exige a prova da não-repercussão, ou então a autorização do contribuinte de fato, o que suportou o encargo para operar a devolução ao contribuinte de jure, o sujeito passivo da relação jurídico tributária.

Pertinente salientar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ e o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais - CCMG compartilham o mesmo entendimento, conforme jurisprudência infra transcrita:

STJ – RESP 1250232 PR 2011/0092654-1

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE.

1. HIPÓTESE EM QUE O TRIBUNAL DE ORIGEM RECONHECEU QUE A LEGISLAÇÃO LOCAL ADMITIA A RESTITUIÇÃO DE ICMS EM CASO DE OPERAÇÃO A MENOR, NA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, À ÉPOCA DOS FATOS. OCORRE QUE NÃO SE COMPROVOU QUE OS IMPETRANTES HAJAM ASSUMIDO O ÔNUS ECONÔMICO OU QUE TENHAM AUTORIZAÇÃO DE QUEM SOFREU O IMPACTO DO INDÉBITO, O QUE IMPEDE A REPETIÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 166 DO CTN.

3. A MAIS RECENTE JURISPRUDÊNCIA DO STJ, CONSOLIDADA EM AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO, RECONHECE A APLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN NOS CASOS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE.

(...)

5. DE FATO, A VENDA DA MERCADORIA A PREÇO MENOR QUE O PRESUMIDO PARA FINS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO FAZ CONCLUIR QUE O ÔNUS ECONÔMICO DO TRIBUTO TENHA SIDO SUPOSTADO PELO ALIENANTE, COMO SUSTENTAM OS RECORRENTES. A REDUÇÃO DO PREÇO PODE TER SIDO CAUSADA POR DIVERSOS MOTIVOS, COMO DIMINUIÇÃO DE CUSTOS OU ESTREITAMENTO DA MARGEM DE LUCRO POR CONTA DA CONCORRÊNCIA ACIRRADA. ISSO NÃO SIGNIFICA QUE O MONTANTE DO ICMS COBRADO NÃO TENHA SIDO REPASSADO AO CONSUMIDOR.

6. NA VERDADE, A DIFICULDADE, PRATICAMENTE IMPOSSIBILIDADE, DE SE COMPROVAR QUEM ASSUMIU O ENCARGO ECONÔMICO DO TRIBUTO INDIRETO OCORRE EM QUALQUER SISTEMÁTICA, DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA OU NÃO.

INQUESTIONÁVEL É A OPÇÃO LEGISLATIVA DE IMPOR AO CONTRIBUINTE DE DIREITO ESSE ÔNUS PROBATÓRIO, NOS ESTRITOS TERMOS DO ART. 166 DO CTN.

7. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

(STJ, RESP 1250232/PR, REL. MINISTRO HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 05/03/2013, DJE 26/06/2013)

CC/MG - ACÓRDÃO: 21.473/17/2ª

EMENTA RESTITUIÇÃO – ICMS – RECOLHIMENTO A MAIOR. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO FUNDADO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO INDEVIDAMENTE TENDO EM VISTA QUE AS OPERAÇÕES COM DEFENSIVOS TERIAM DIREITO À ISENÇÃO DE ICMS, NOS TERMOS DO ITEM 4, PARTE 1, ANEXO I, DO RICMS/02, E FORAM LEVADAS À TRIBUTAÇÃO. CONTUDO, PARA QUE A RESTITUIÇÃO SEJA CONCEDIDA E NECESSÁRIA A COMPROVAÇÃO DO VALOR EXATO DO RECOLHIMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO, NOS TERMOS DO ART. 28, PARÁGRAFO ÚNICO, INCISO II DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS (RPTA) BEM COMO O CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DISCIPLINADOS PELO ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN), O QUE NÃO RESTOU DEMONSTRADO NOS AUTOS. NÃO RECONHECIDO O DIREITO À RESTITUIÇÃO PLEITEADA. IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

No caso em exame, a Requerente, embora tenha apresentado em mídia digital o relatório das notas fiscais e os próprios documentos, não comprovou de forma inequívoca a não repercussão econômica do tributo, de modo que não há como

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sustentar que arcou com o ônus tributário do ICMS/ST sem que tenha repassado tal valor na composição do preço da mercadoria, refletindo-o diretamente no consumidor final.

Dessa forma, o Contribuinte não cumpriu as exigências legais previstas no art. 166, do CTN e tampouco da legislação mineira, não demonstrando a não repercussão econômica do ICMS/ST recolhido e, portanto, não faz jus à restituição pleiteada em relação a esse imposto.

No tocante ao ICMS operação própria, não há que se discutir se houve ou não a repercussão econômica do tributo. Isso porque, quando se fala em repercussão econômica faz-se necessária a relação com um terceiro para que se avalie ou não se houve a inclusão do tributo no preço final da mercadoria, no momento em que a operação é realizada para o terceiro – aqui o consumidor final.

Portanto, quanto ao ICMS operação própria, em que a relação operacional é dada somente entre a própria Requerente, é devida a respectiva restituição.

Diante disso, reconhecido parcialmente o direito à restituição pleiteada do ICMS a título de operação própria.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente a impugnação para deferir a restituição do ICMS devido a título de operação própria. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leandro Daumas Passos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

**Sala das Sessões, 31 de outubro de 2019.**

**Mariel Orsi Gameiro  
Relatora**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

CS/D